

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza účetní závěrky a výroční zprávy ve vybrané společnosti
Analysis of Financial Statements and Annual Report in Selected Company

Student:

Markéta Kičmerová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Veronika Křelinová

Ostrava 2012

Zadání bakalářské práce

Student: **Markéta Kičmerová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza účetní závěrky a výroční zprávy ve vybrané společnosti**
Analysis of Financial Statements and Annual Report in Selected Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika účetní závěrky a výroční zprávy dle českých právních předpisů
3. Ověření účetní závěrky auditorem
4. Účetní závěrka a výroční zpráva ve vybrané společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.

RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 986 s. ISBN 978-80-7263-580-1.

STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 304 s. ISBN 978-80-7357-482-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Veronika Křelinová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 6 až 10, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 11. května 2012

.....*Markéta Kičmerová*.....

Markéta Kičmerová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Charakteristika účetní závěrky a výroční zprávy dle českých právních předpisů.....	6
2.1	Účetní závěrka	6
2.1.1	Typologie účetních závěrek	11
2.2	Rozvaha (balance).....	13
2.2.1	Struktura aktiv	14
2.2.2	Struktura pasiv.....	16
2.3	Výkaz zisku a ztráty (výsledovka).....	19
2.3.1	Členění výsledků hospodaření	22
2.4	Příloha.....	25
2.4.1	Obsah přílohy	27
2.5	Přehled o peněžních tocích (výkaz cash flow)	28
2.6	Přehled o změnách vlastního kapitálu	31
2.7	Vzájemné vazby mezi účetními výkazy	32
2.8	Výroční zpráva	33
2.9	Zveřejňování a archivace účetní závěrky a výroční zprávy	36
3	Ověření účetní závěrky auditorem	38
3.1	Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy	42
3.1.1	Posouzení účetní závěrky auditorem.....	42
3.1.2	Posouzení výroční zprávy auditorem	43
3.2	Zpráva auditora.....	43
3.2.1	Výrok auditora.....	44
4	Účetní závěrka a výroční zpráva ve vybrané společnosti	46
4.1	Charakteristika firmy ELSPOL spol. s r. o.....	46
4.2	Zhodnocení účetní závěrky sestavené k datu 31. 12. 2010	48
4.2.1	Zhodnocení změn aktiv	49

4.2.2	Zhodnocení změn pasiv	50
4.2.3	Zhodnocení dat uvedených ve výkazu zisku a ztráty	52
4.3	Informace obsažené ve výroční zprávě	55
4.4	Zpráva nezávislého auditora	57
5	Závěr.....	59
	Seznam použité literatury	60
	Seznam zkratk	63
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Cílem této bakalářské práce je seznámit její čtenáře s problematikou účetní závěrky, výroční zprávy a případného auditu. Bude se skládat ze tří stěžejních částí, a to z charakteristiky účetní závěrky a výroční zprávy, vysvětlení problematiky ověření těchto dokumentů auditorem a praktické části, kde si tyto teoretické poznatky ukážeme v praxi.

Účetní závěrka je důležitým dokumentem každé účetní jednotky, jenž je sestavován ke konci každého účetního období. Jejím úkolem je informovat jak externí, tak interní uživatele o skutečném stavu dané účetní jednotky, tzn. podávat věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky.

Účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Zatímco rozvaha zobrazuje přehled o majetku a zdrojích jeho financování, výkaz zisku a ztráty informuje o výsledku hospodaření účetní jednotky. Příloha pak především doplňuje a vysvětluje informace uvedené v těchto účetních výkazech. Dále je na rozhodnutí účetní jednotky, jestli chce doplnit účetní závěrku o přehled o peněžních tocích či přehled o změnách vlastního kapitálu, které tvoří dobrovolné součásti účetní závěrky.

Úkolem výroční zprávy je poté informovat o vývoji účetní jednotky, o její činnosti a také o jejím současném hospodářském postavení. Její smysl tkví hlavně v prezentaci těchto informací uživatelům, proto je kladen veliký důraz na její zpracování a vzhled. Výroční zpráva by tedy sice měla mít vysokou grafickou úroveň zpracování, ale u její tvorby by také měl být kladen důraz na její střídmost a jednoduchost. Tvoří prakticky jediný pravidelný materiál, kterým o sobě společnost sděluje souhrnné informace.

Následný audit účetní závěrky a výroční zprávy ověřuje, zda jsou v nich uvedené informace pravdivé, úplné a přesné a zda při jejich tvorbě nedošlo k významnému pochybení či zkreslení skutečného stavu účetní jednotky. Předmětem auditu je také ověření souladu mezi těmito účetními dokumenty.

V praktické části je pak kladen důraz především na to, jaké informace se z těchto dokumentů uživatelé mohou dozvědět a jak jim tyto informace napoví o budoucím vývoji účetní jednotky. Tato část je založena na datech reálně fungující české společnosti, a proto se v celé práci budeme věnovat pouze problematice dle českých právních předpisů, nikoliv dle mezinárodních účetních standardů.

2 Charakteristika účetní závěrky a výroční zprávy dle českých právních předpisů

V této kapitole se zaměříme na charakteristiku účetní závěrky a výroční zprávy dle českých právních předpisů. Budou zde blíže rozebrány jednotlivé dílčí části těchto dvou účetních výkazů a bude poukázáno zejména na důležité vazby mezi nimi. Kapitola je sice pouze teoretická, ale informace v ní obsažené jsou důležitým předstupněm pro pochopení práce v praxi.

2.1 Účetní závěrka

Z pohledu českých právních předpisů je problematika sestavení a zveřejnění účetní závěrky stanovena hlavně těmito předpisy:

- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále ObchZ), ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále ZoÚ), ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále Vyhláška), ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDzP), ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 593/1991 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále ZoR), ve znění pozdějších předpisů.

Dále je problematika sestavení a zveřejnění účetní závěrky také upravena třemi direktivami Evropské unie (dále EU), které jsou závazné pro všechny členské země EU, avšak neuznává je žádná světová burza a neplatí mimo území EU. Jsou to tyto direktivy:

- 4. direktiva EU, upravující pravidla pro individuální účetní závěrky a výroční zprávy,
- 7. direktiva EU, upravující pravidla pro konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy sestavené za skupinu podniků,
- 8. direktiva EU, upravující kvalifikační požadavky na profesi auditora.

Účetní jednotky mají ZoÚ stanovenou povinnost sestavovat účetní závěrku řádnou, mimořádnou nebo mezitímní a v některých případech také konsolidovanou.

„Účetní závěrka a její správné sestavení je jednou ze zásad účetnictví. Bez jejího správného sestavení není účetnictví úplné. Účetní závěrka je veřejným dokumentem, ze kterého čerpají nejen akcionáři nebo podílníci, ale i obchodní partneři, státní instituce, banky apod. Informace v ní obsažené musí být správné, úplné a nezpochybnitelné, takže je nutné sestavení účetní závěrky věnovat náležitou pozornost.“ (Kolektiv autorů, 2011, s. 503)

Z hlediska potřeb uvedených uživatelů mají informace uvedené v účetní závěrece splňovat následující kvalitativní požadavky. Uvedené informace musí být:

- **srozumitelné** – jsou-li srozumitelné pro uživatele, kterým jsou určeny za předpokladu, že mají dostatečné poznatky o podnikatelských a ekonomických aktivitách a o účetnictví, ale zároveň informace nesmí být obtížně pochopitelné,
- **významné** – jestliže by jejich neuvedení nebo chybné zobrazení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodnutí uživatelů, protože jim pomáhá:
 - hodnotit minulé, stávající nebo budoucí události,
 - potvrdit nebo opravit jejich minulé hodnocení,
- **spolehlivé** – pokud splňují tyto podmínky:
 - podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
 - dávají přednost zobrazení podstaty a ekonomické reality nad právnickou formou,
 - jsou neutrální,
 - jsou předloženy v souladu se zásadou opatrnosti, kdy nejsou ani nadhodnocovány výnosy nebo aktiva, ani podhodnocovány náklady nebo závazky,
 - jsou úplné (jsou-li úplné s ohledem na významnost informací a nákladů na jejich zjištění a přípravu),
 - jsou včasné (jsou-li získány ve správném čase z hlediska významnosti informací a nákladů na jejich získávání),
- **srovnatelné** – pokud splňují tyto požadavky:
 - použité účetní metody vycházejí z předpokladu nepřetržitého pokračování účetní jednotky ve své činnosti,
 - uspořádání, obsahové vymezení a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a způsoby oceňování použité v minulém období, nesmí účetní

jednotka změnit v následujícím období, ale pouze mezi jednotlivými obdobími a jen v odůvodněných případech, kdy tato změna povede ke zpřesnění nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky,

- v příloze k účetní závěrce uvedou účetní jednotky vždy informaci o použitých účetních metodách, příp. o jejich odchylkách s odůvodněním těchto odchylek.

Důležitost srovnatelnosti informací pro uživatele spočívá v možnosti srovnávat nejen účetní závěrky jednoho podniku v průběhu času, ale také ve srovnání účetních závěrek různých podniků mezi sebou.

ZoÚ ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Věrného obrazu je dosaženo, pokud obsah položek účetní závěrky, který je zobrazen v souladu s účetními metodami stanovenými ZoÚ, odpovídá skutečnému stavu. Poctivý obraz je zajištěn použitím účetních metod způsobem vedoucím k dosažení věrnosti.

Dále jsou účetní jednotky dle ZoÚ povinny používat účetní metody v souladu se zásadou nepřetržitosti trvání účetní jednotky. Ta předpokládá nepřetržité pokračování účetní jednotky ve své činnosti a nenastání žádné skutečnosti, která by ji mohla omezit nebo jí zabránit v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. Přehled o použitých účetních metodách v daném účetním období, o změnách vůči minulému účetnímu období, jejich důvodu a vlivu na majetek, závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření dané účetní jednotky, uvádíme vždy v příloze k účetní závěrce.

„Cílem účetní závěrky je poskytnout k určitému datu informace o stavu majetku, závazků a kapitálu, o nákladech a výnosech a výsledcích hospodaření za jednotlivé činnosti společnosti a o celkovém výsledku hospodaření. Dále o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti a o dalších důležitých skutečnostech, které jsou užitečné širokému okruhu uživatelů při tvorbě ekonomických rozhodnutí.“ (Hakalová, 2010, s. 8)

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v české měně, tedy v korunách českých (dále Kč) a jednotlivé položky vykazují v celých tisících Kč. Dále je povoleno jednotlivé položky

vykazovat také v miliónech Kč, ale pouze těm účetním jednotkám, jejichž bilanční suma¹ překročila 10 miliard Kč. Pokud této možnosti využijí, musí tuto skutečnost poté uvádět ve všech součástech účetní závěrky. (Kolektiv autorů, 2011)

U účetních jednotek, které vedou účetnictví v souladu se ZoÚ, představuje účetní závěrka konečnou fázi procesu zpracování účetních informací za dané účetní období a dále ji chápeme jako jeden ze základních informačních zdrojů o účetnictví dané účetní jednotky. (Hakalová, 2010)

ZoÚ definuje účetní závěrku jako nedílný celek, který je dále tvořen těmito dílčími částmi:

- rozvahou (bilancí),
- výkazem zisku a ztráty (výsledovkou),
- přílohou (komentářem), která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Účetní jednotky dále mohou do své účetní závěrky dle ZoÚ zahrnout přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Pokud ovšem účetní jednotky k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě tato kritéria:

- aktiva celkem² více než 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obrátu³ více než 80 000 000 Kč,

mají povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu vždy.

Podrobnější členění jednotlivých účetních výkazů a rozvedení informací o rozsahu a způsobu sestavování účetní závěrky najdeme ve Vyhlášce, která v souladu se 4. a 7. direktivou EU stanovuje:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek rozvahy,

¹ Bilanční suma se rovná součtu všech aktiv nebo součtu všech pasiv. Rovnost těchto součtů je vyjádřena bilanční rovnicí: aktiva = pasiva. (businesscenter.cz, 2012)

² Aktiva celkem vyjadřují úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky rezerv, opravných položek a odpisů majetku. Rezervami rozumíme rezervu na rizika a ztráty, rezervu na daň z příjmů, rezervu na důchody a podobné závazky, rezervu na restrukturalizaci nebo technické a jiné rezervy. Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku. Odpisy rozumíme trvalé snížení hodnoty majetku. (ZoÚ)

³ Roční úhrn čistého obrátu vyjadřuje vyšší výnosů sníženou o prodejní slevy a dělenou počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období a vynásobené dvanácti. (ZoÚ)

- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek nákladů a výnosů a výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku dle ZoÚ v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu. Výjimku tvoří akciové společnosti, které musí sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu vždy. Jinak je rozhodovacím kritériem povinnost účetní jednotky mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Z toho tedy plyne, že:

- ve zjednodušeném rozsahu mohou účetní závěrku sestavovat ty účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem,
- v plném rozsahu musí sestavovat účetní závěrku ty účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

V účetní závěrce musí účetní jednotky uvést také všechny významné informace, které nastaly od rozvahového dne do dne sestavení účetní závěrky. (Dušek, 2011)

Dle ZoÚ účetní závěrku sestavují účetní jednotky většinou k rozvahovému dni, kterým rozumíme den, kdy se uzavírají účetní knihy. Dle tohoto pravidla sestavují účetní jednotky:

- řádnou účetní závěrku k poslednímu dni účetního období,
- mimořádnou účetní závěrku k jinému dni, než k poslednímu dni účetního období.

Výjimku tvoří případy, ve kterých zvláštní právní předpisy vyžadují sestavení účetní závěrky v průběhu účetního období i k jinému okamžiku, než je konec rozvahového dne, v tom případě účetní jednotky sestavují mezitímní účetní závěrku. (ZoÚ)

Účetní jednotka má dále ZoÚ stanoven obecný rámec informací, které o sobě musí v účetní závěrce uvést. Účetní závěrka tedy musí obsahovat tyto informace:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky a sídlo nebo bydliště účetní jednotky (popř. místo podnikání, liší-li se od bydliště),
- identifikační číslo osoby, pokud je má účetní jednotka přiděleno,

- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti (popř. účel, pro který byla zřízena),
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž je účetní závěrka sestavována,
- okamžik sestavení účetní závěrky.

Nesmíme opomenout také schválení účetní závěrky, které předchází jejímu zveřejnění. Sestavená účetní závěrka musí být v s. r. o., a. s. a družstvech po kontrole ještě schválena v daném termínu k tomu příslušným orgánem dané účetní jednotky. ObchZ stanovuje, že u:

- s. r. o. a a. s. je po kontrole dozorčí radou účetní závěrka schvalována valnou hromadou nejpozději do 6 měsíců od posledního dne účetního období,
- družstev je účetní závěrka po kontrole kontrolní komisí schvalována členskou schůzí v termínu stanoveném do konce roku.

K účetní závěrce musí být také připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam účetní jednotky. Až připojením daného záznamu je účetní závěrka považována za sestavenou. (ZoÚ)

Účetní jednotka se také může v níže uvedených případech dopustit správního deliktu⁴, za který jí může být uložena pokuta do výše:

- 6 % hodnoty aktiv celkem, pokud nesestaví účetní závěrku,
- 3 % hodnoty aktiv celkem, pokud:
 - o sestaví účetní závěrku, ale ta neobsahuje všechny povinné součásti, které jí ZoÚ ukládá,
 - o má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, ale v rozporu s touto povinností se tak nestalo,
 - o nezveřejní účetní závěrku. (ZoÚ)

2.1.1 Typologie účetních závěrek

ZoÚ stanovuje tyto typy účetních závěrek:

- a) řádnou účetní závěrku,
- b) mimořádnou účetní závěrku,

⁴ Správním deliktem rozumíme porušení normy veřejného práva, tedy protiprávní jednání, jehož znaky jsou stanoveny zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, a za které ukládá správní úřad trest stanovený normou správního práva. (businesscenter.cz, 2012)

c) mezitímní účetní závěrku.

ad a) Řádná účetní závěrka

Řádnou účetní závěrku účetní jednotky sestavují pouze k poslednímu dni účetního období⁵, z čehož vyplývá, že rozvahovým dnem rozumíme poslední den účetního období. Za účetní období si účetní jednotka může zvolit buď kalendářní rok (začíná 1. 1. a končí 31. 12.), nebo hospodářský rok (tj. takové účetní období, které začíná prvním dnem jiného měsíce než je leden). Uplatňování kalendářního roku je automatické, ovšem jestliže se účetní jednotka rozhodne používat jako účetní období hospodářský rok, musí o tom informovat svého místně příslušného správce daně.

ad b) Mimořádná účetní závěrka

Mimořádná účetní závěrka se sestavuje jen v případech, které jsou přesně definovány v § 17 ZoÚ. Není-li stanoveno jinak, účetní jednotky k těmto okamžikům uzavírají své účetní knihy. Mimořádná účetní závěrka je sestavována účetními jednotkami:

- ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkurzu, nebo
- ke dni, ke kterému stanoví povinnost uzavřít účetní knihy nebo sestavit účetní závěrku zvláštní právní předpis.

⁵ Účetní období obecně trvá dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

ad c) Mezitímní účetní závěrka

Mezitímní účetní závěrku účetní jednotky sestavují již v průběhu účetního období, a to k jinému okamžiku, než je konec rozvahového dne. K datu sestavení mezitímní účetní závěrky se sice provádí inventarizace, avšak účetní knihy účetní jednotka neuzavírá. Tento typ účetní závěrky se využívá zejména při přeměnách společností (může jít o fúzi, rozdělení společnosti, nebo třeba převod jmění na společníka).

Stejně jako ZoÚ stanovuje, ke kterým okamžikům má být účetní závěrka sestavena, velmi striktně také stanovuje, kdy ji účetní jednotky nesestavují. A to je ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, ke dni tomu předcházejícímu a ke dni, který následuje po dni zápisu.

2.2 Rozvaha (*balance*)

Rozvahu charakterizujeme jako účetní výkaz vypovídající o finanční situaci účetní jednotky. Chápeme ji jako statický výkaz, který zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému časovému okamžiku. Tzn., že se jedná o souhrnný přehled stavu majetku (aktiv) a zdrojů financování (pasiv). Představuje vlastně sumarizaci všech transakcí, které daná účetní jednotka zaúčtovala v průběhu účetního období.

Rozvaha je právně upravena zejména 4. direktivou EU. Podle ní mohou členské státy požadovat po účetních jednotkách sestavení rozvahy dle jednoho ze dvou daných vzorů (vzor A a vzor B) nebo mohou nechat na nich, aby si vzor vybraly samy. Oba vzory mají za úkol zejména:

- znázornit funkční skladbu majetku, kde lze zřetelně odlišit dlouhodobá (neoběžná) aktiva od oběžného majetku,
- učinit si názor na dlouhodobou finanční stabilitu podniku (zde existuje požadavek na rozlišení splatnosti u pohledávek a závazků podle zůstatkové doby splatnosti do 1 roku a nad 1 rok),
- podat informace o vlastním kapitálu. (Hakalová, 2010)

Zatímco vzor A, který vychází z bilanční rovnice aktiva = pasiva, má formu dvoustranné tabulky ve tvaru písmena T, vzor B, který vychází z modifikované bilanční

rovnice aktiva – dluhy = vlastní kapitál, má formu vertikální tabulky. Nutno říci, že i přes odlišnost formální struktury vzorů rozvahy jsou oba dva jen jinými způsoby uspořádání stejných finančních informací. U nás využilo Ministerstvo financí České republiky (dále ČR) právo volby a ze dvou vzorů rozvahy zvolilo vzor A, který ustanovilo jako základ pro českou legislativní úpravu. (Hakalová, 2010)

2.2.1 Struktura aktiv

Aktivy rozumíme hospodářské prostředky, které byly účetní jednotce svěřeny zakladatelem či zřizovatelem, nebo které získala vlastní činností a očekává od nich budoucí ekonomický prospěch. (Kolektiv autorů, 2011)

„Z rozvahy lze tedy vyčíst na straně aktiv nejen čísla o stavu majetku, ale také o jeho struktuře, ocenění, respektování zásady opatrnosti (vytváření opravných položek), opotřebování a likvidnosti.“ (Hakalová, 2010, s. 17)

Obrázek 2.1: Struktura aktiv

Aktiva	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Aktiva celkem				
A. Pohledávky za upsaný základ. kapitál				
B. Stálá aktiva				
I. Dlouhodobý nehmotný majetek				
II. Dlouhodobý hmotný majetek				
III. Dlouhodobý finanční majetek				
C. Oběžná aktiva				
I. Zásoby				
II. Dlouhodobé pohledávky				
III. Krátkodobé pohledávky				
IV. Finanční majetek				
D. Časové rozlišení				

Zdroj: Müllerová, 2007, s. 43.

Z uvedeného obrázku 2.1 vyplývá, že ocenění aktiv v běžném období dělíme na tři dílčí části, kde se jedná o tyto hodnoty:

- **brutto** – ocenění daného aktiva nesnížené o oprávky a opravné položky (tedy pořizovací cena),
- **korekce** – oprávky⁶ a opravné položky k příslušnému aktivu (vyjadřuje trvalé a přechodné snížení hodnoty majetku),

⁶ Oprávkami rozumíme trvalé snížení hodnoty majetku.

- **netto** – rozdíl mezi brutto hodnotou a korekcí (tedy zůstatková cena),

zatímco za minulé období jsou položky aktiv uváděny pouze v netto ocenění, tedy v tzv. zůstatkové ceně.

Aktiva jsou v rozvaze členěna zásadně podle jejich předpokládané likvidnosti (tj. podle jejich schopnosti a rychlosti přeměnit se v hotové peníze), kdy postupujeme od složek nejméně likvidních až k nejlikvidnějším a poté stále v rámci tohoto uspořádání uvádíme jednotlivé položky v takové podobě, aby nás informovaly i o skupinách majetku. Podle skupin majetku dělíme aktiva na pohledávky za upsaný základní kapitál, dlouhodobý majetek, oběžná (krátkodobá) aktiva a ostatní aktiva. (Dluhošová, 2010)

Pohledávky za upsaný základní kapitál (dále ZK) představují upsaný stav akcií nebo majetkových podílů, které nejsou dosud splaceny. Vyjadřujeme jimi pohledávky za upisovateli ZK dané společnosti, tedy za akcionáři, společníky nebo členy družstva. (Kolektiv autorů, 2010)

Do dlouhodobého majetku zahrnujeme:

- **dlouhodobý hmotný majetek (DHM)**, který dále tvoří:
 - o samostatné movité věci v ocenění nad 40 000 Kč (dle ZDzP) a s dobou použitelnosti delší než jeden rok,
 - o pozemky, budovy, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata, umělecká díla, sbírky a předměty z drahých kovů bez ohledu na jejich pořizovací cenu,
- **dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)**, který zahrnuje zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva (tzn. licence, patenty, autorská práva a průmyslové vzory) a jiný nehmotný majetek, pokud je jejich pořizovací cena vyšší než 60 000 Kč (dle ZDzP) a doba použitelnosti delší než jeden rok,
- **dlouhodobý finanční majetek (DFM)**, který je tvořen cennými papíry, podíly, vklady, půjčkami a úvěry, které daná společnost vlastní nebo je pořizuje za účelem následného obchodování a dále u nich také posuzuje dobu použitelnosti. (Dluhošová, 2010)

Pro oběžná aktiva (označovaná také jako krátkodobá aktiva) je charakteristická především jejich vázanost ve výrobním procesu na dobu kratší než jeden rok a jejich rychlá převoditelnost na hotové peníze. Mezi dílčí položky oběžných aktiv patří:

- **zásoby** – především materiálu a surovin, které představují vstupy do činnosti dané společnosti a jsou v této činnosti zčásti nebo plně spotřebovány; dále je dělíme na zásoby nedokončené výroby, polotovary, zásoby hotových výrobků a zboží,
- **pohledávky** – charakterizují práva společností vůči jiným subjektům na příjem peněžních prostředků (největší část tvoří pohledávky z obchodního styku⁷); členíme je z hlediska času (na krátkodobé a dlouhodobé) nebo z hlediska účelu,
- **krátkodobý finanční majetek (KFM)** – vyznačuje se vysokou likvidností a bezprostřední obchodovatelností, přičemž jeho doba splatnosti či předpokládaná doba držení je kratší než jeden rok; jeho součástí jsou peníze v pokladně a na bankovních účtech a krátkodobé cenné papíry (např. státní pokladniční poukázky, krátkodobé obligace, směnky k obchodování atd.). (Dluhošová, 2010)

Ostatní aktiva jsou charakterizována především položkami časového rozlišení a jejich hlavním rysem je nesoulad období jejich vzniku s obdobím, do kterého věcně náleží. Jsou tvořeny zejména:

- **náklady příštích období** – vyjadřují náklady, které jsou sice výdaji běžného účetního období, ale věcně náleží do příštích období, kde budou také účtovány (např. nájemné placené předem),
- **příjmy příštích období** – představují výnosy běžného účetního období, které jsme však ke konci tohoto účetního období neinkasovaly ani nezaúčtovaly jako pohledávky (např. provedené, ale nevyúčtované práce a služby). (Dluhošová, 2010)

2.2.2 Struktura pasiv

Pasivy rozumíme vyjádření zdrojů krytí aktiv, a to buď vklady od zakladatelů či zřizovatelů, či vzdáním se podílu na vyplácení dosažených kladných výsledků hospodaření nebo darem.

⁷ Pohledávkami z obchodního styku rozumíme částky neuhrazených faktur (nebo podobných platebních dokumentů), které společnost vystavila svým odběratelům za dodání zboží, výrobku nebo poskytnutí služeb). (Dluhošová, 2010)

„Při posuzování pasiv lze určit zejména výši zdrojů a jejich strukturu vzhledem k vlastnictví, časové omezení zdrojů (dlouhodobé či krátkodobé závazky včetně úvěrů) a akceptování zásady opatrnosti podnikem (tvorba rezerv).“ (Hakalová, 2010, s. 17)

Obrázek 2.2: Struktura pasiv

Pasíva	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
Pasíva celkem		
A. Vlastní kapitál		
I. Základní kapitál		
II. Kapitálové fondy		
III. Fondy ze zisku		
IV. Výsledek hospodaření minulých let		
V. Výsledek hospodaření běžného období		
B. Cizí zdroje		
I. Rezervy		
II. Dlouhodobé závazky		
III. Krátkodobé závazky		
IV. Bankovní úvěry a výpomoci		
C. Časové rozlišení		

Zdroj: Müllerová, 2007, s. 43.

Z obrázku 2.2 je zřejmé, že hodnoty pasiv jsou uvedeny jak za běžné účetní období, tak za minulé účetní období. Pasiva pak členíme dle hlediska jejich vlastnictví, a to na vlastní zdroje (vlastní kapitál) a cizí zdroje (rezervy, úvěry a závazky).

Vlastní kapitál se dále člení na:

- **ZK** – je hlavní složkou vlastního kapitálu a tvoří jej peněžité a nepeněžité vklady společníků, prodej akcií nebo splacené členské vklady,
- **kapitálové fondy** – jsou tvořeny z externích zdrojů a patří mezi ně emisní ážio⁸, vklady společníků, dary a dotace na pořízení majetku,
- **fondy ze zisku** – jsou tvořeny výhradně ze zisku a jejich součástí jsou zákonný rezervní fond (tvořen povinným přídělem ze zisku a lze jej použít pouze ke krytí ztrát společnosti) a statutární a ostatní fondy (tvořeny na základně rozhodnutí dané společností),
- **výsledek hospodaření minulých let** – vyjadřuje zdaněné zdroje z minulých let, které nebyly nikam převedeny a zůstávají k dispozici; dle rozhodnutí vlastníků, může nabývat podoby nerozděleného zisku minulých let nebo nerozdělené ztráty minulých let,

⁸ Emisním ážiem rozumíme rozdíl mezi vyšší částkou emisního kurzu a nižší jmenovitou hodnotou akcie. Emisní kurz poté vyjadřuje částku, za kterou společnost vydává akcie. (Šebestíková, 2011)

- **výsledek hospodaření běžného účetního období** – tvoří jej rozdíl mezi výnosy a náklady, do kterých již byla zahrnuta daň z příjmů a dále jej také snižujeme o převod podílu na výsledku hospodaření společníků. (Dluhošová, 2010)

Další významnou složkou pasiv jsou cizí zdroje, které vyjadřují současné povinnosti účetní jednotky, které vznikly jako důsledek minulých skutečností a při jejich vypořádání je očekáván odliv prostředků. Jinými pasivy poté rozumíme vlastní zdroje a rezervy a přechodné účty. Cizí zdroje se tedy dále člení na:

- **rezervy** – představují zadržené částky peněz, které musí v budoucnu společnost vynaložit a jsou tvořeny na vrub nákladů; členíme je:
 - o z hlediska účelu na:
 - účelové – jsou tvořeny na předem stanovený účel (např. na opravu majetku),
 - obecné – tvoříme je bez předem stanoveného účelu jejich použití,
 - o z hlediska předpisů na:
 - zákonné – jejich tvorba a použití je upravena v ZoR a ZDzP, jejich způsob tvorby a stanovení výše musí být prokazatelné (např. bankovní rezervy, rezervy na opravy dlouhodobého majetku),
 - ostatní – jsou daňově neuznatelné a o jejich tvorbě a použití si rozhoduje účetní jednotka sama (např. rezerva na daň z příjmů, rezerva na rizika a ztráty),
- **závazky** – váží se k již uskutečněným hospodářským aktivitám, jež dosud společnost neuhradila nebo je bude hradit dle termínů jejich splatnosti; dělíme je dle doby splatnosti na:
 - o krátkodobé – s dobou splatnosti do jednoho roku, financují běžný provoz podniku (např. závazky vůči dodavatelům, závazky vůči zaměstnancům, dlužné daně),
 - o dlouhodobé – s dobou splatnosti nad jeden rok, mají financovat dlouhodobá aktiva (např. emitované dluhopisy, dlouhodobé směnky, dlouhodobé zálohy),
- **bankovní úvěry⁹ a výpomoci¹⁰** – externí úročené zdroje financování, které dělíme z časového hlediska na krátkodobé a dlouhodobé. (Dluhošová, 2010)

⁹ Bankovními úvěry rozumíme úvěry od finančních institucí. (Dluhošová, 2010)

Dále ještě uvádíme jednu složku pasiv, a to ostatní pasiva. Ta zahrnují zejména položky časového rozlišení. Patří zde:

- **výdaje příštích období** – vyjadřují výdaje, které jsou sice nákladem běžného období, ale budou hrazeny až v období příštím (např. nájemné placené pozadu),
- **výnosy příštích období** – představují výnosy, které jsou sice příjmem běžného účetního období, ale věcně náleží do příštích období, kde budou také účtovány (např. předem placené nájemné, předplatné). (Dluhošová, 2010)

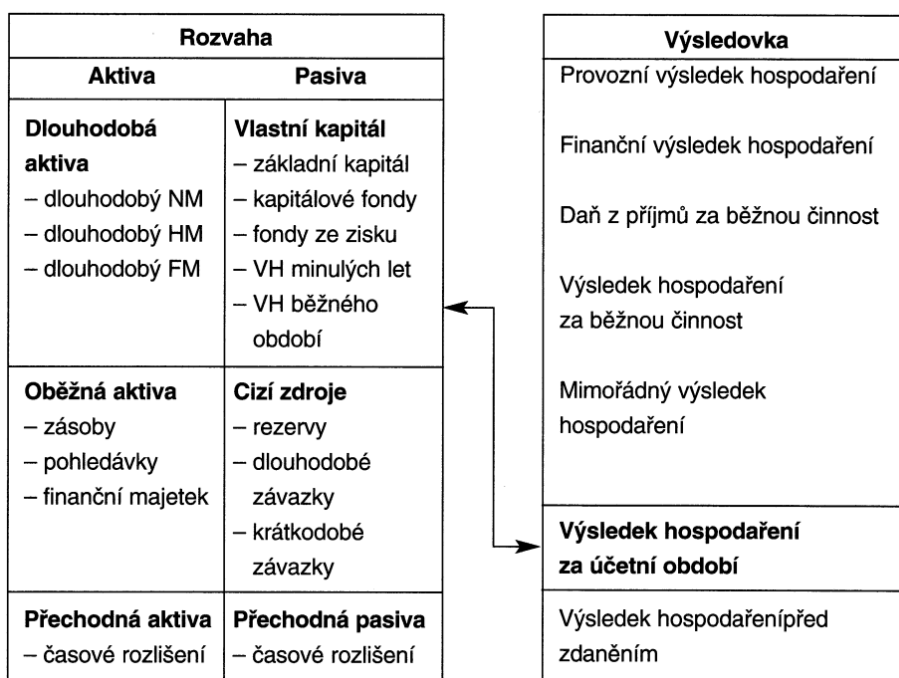
Uspořádání a označování položek rozvahy dle přílohy č. 1 k Vyhlášce je uvedeno v příloze 1 této práce.

2.3 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)

Výkaz zisku a ztráty je účetním výkazem, který informuje uživatele o finanční výkonnosti účetní jednotky. Cílem výsledovky je podat tuto informaci o výkonnosti měřenou na bázi výnosů a nákladů. Z její vnitřní struktury lze vyčíst, jaký výsledek hospodaření generovala určitá činnost a jaké daňové zatížení vyvolává. Zjednodušeně bychom mohli podstatu výsledovky vyjádřit vztahem $\text{výnosy} - \text{náklady} = \text{výsledek hospodaření}$, kde **náklady** definujeme jako peněžní vyjádření spotřeby výrobních činitelů (s tím je spojeno snížení netto hodnoty aktiv jako vyjádření opotřebení majetku či přírůstku závazků) a **výnosy** představují finanční částky, které si společnost nárokuje z titulu prodeje zboží a poskytování služeb (s tím je spojeno zvýšení netto hodnoty aktiv jako vyjádření hodnotového navrácení spotřebovaného majetku a jeho přírůstek). Výkaz zisku a ztráty se vztahuje k určitému časovému intervalu (tedy k účetnímu období). (Dluhošová, 2010)

¹⁰ Bankovní výpomoci představují úvěry od jiných, než finančních subjektů. (Dluhošová, 2010)

Obrázek 2.3: Propojení rozvahy a výsledovky



Zdroj: Müllerová, 2007, s. 46.

Na základě výše uvedeného obrázku 2.3 lze konstatovat, že výsledovka rozvádí výsledek hospodaření, který účetní jednotka již vykázala v rozvaze jako součást vlastního kapitálu a který v sobě zahrnuje náklady (tj. snížení ekonomického prospěchu, které se projeví jako snížení aktiv nebo zvýšení závazků) a výnosy (tj. zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví jako zvýšení aktiv nebo snížení závazků, z nichž byl vytvořen).

U výsledovky mají členské státy EU dle 4. direktivy EU na výběr ze 4 vzorů (vzory A, B, C a D). Jednotlivé vzory se liší členěním nákladů a formálním uspořádáním. Rozhodujícím rozlišovacím kritériem je volba klasifikace nákladů. Ty mohou být členěny podle:

- **nákladových druhů** – je třeba ověřit věcnou shodu nákladů období s výnosy, pro dosažení této shody se v ČR používá úprava výnosů,
 - **účelu** – porovnání výnosů s náklady, které se týkají realizovaných výkonů.
- (Hakalová, 2010)

Hlavní odlišnost mezi nákladovým a účelovým členěním spočívá v oblasti provozních nákladů dané účetní jednotky. Náklady v účelovém členění totiž dělíme dle jejich účelu na náklady výrobní, správní a odbytové. Proto následně z výsledovky v tomto členění zjistíme

nejen obchodní marží¹¹, ale také marži výrobní¹², čímž tento výkaz získává vyšší informační hodnotu pro účetní jednotky zabývající se výrobou. (Hruška, 2010)

Dále jsou pro obě členění k dispozici dvě varianty formálního uspořádání – ve formě vertikální nebo horizontální, čímž dostaneme čtyři vzory výsledovky zmiňované dříve. Struktura jednotlivých variant výsledovek se liší pouze v oblasti provozní. Zbylé části výsledovky, tedy za finanční a mimořádnou činnost, jsou v podstatě strukturovány stejně, jelikož jsou obě založeny na druhové struktuře nákladů. (Hakalová, 2010)

Je ovšem důležité zdůraznit skutečnost, že i za předpokladu, že se účetní jednotka rozhodne sestavovat výkaz zisku a ztráty v členění nákladů podle účelu, musí poté v příloze k účetní závěrce zveřejnit i členění podle druhu. (Strouhal, 2009)

Primární myšlenkou pro uspořádání údajů ve výkazu zisku a ztráty (ve všech vzorech) je poskytnutí informací o zisku či ztrátě za účetní období. Toho dosáhneme rozčleněním výsledku hospodaření (dále VH) na jeho dílčí části, a to VH z:

- z provozní činnosti,
- z finanční činnosti,
- z mimořádné činnosti. (Hakalová, 2010)

Pokud dále sečteme VH z provozní a finanční činnosti, dostaneme VH za běžnou činnost. Poslední část VH pak tvoří VH z mimořádné činnosti. Následně součtem zdaněného VH za běžnou činnost a zdaněného mimořádného VH dostaneme hodnotu VH za účetní období, jímž je buď disponibilní zisk (stává se předmětem rozdělení), nebo ztráta (potřeba rozhodnout o její případné úhradě).

Protože všechny vzory výkazu zisku a ztráty obsahují jeden nebo více mezisoučtů, které podávají informace o významných finančních ukazatelích, lze je souhrnně označit za vícestupňové. Tato struktura umožňuje získat informace o zdrojích pro tvorbu výsledku hospodaření. (Hakalová, 2010)

¹¹ Obchodní marže vyjadřuje rozdíl mezi prodejní (tržní) a nákupní (skladovou) cenou prodaného zboží.

¹² Výrobní marží rozumíme rozdíl tržeb za prodané výrobky a nákladů na jejich výrobu.

Obrázek 2.4: Výkaz zisku a ztráty

Položka	Skutečnost v účetním období	
	sledovaném	minulém
Tržby za prodej zboží – Náklady vynaložené na prodané zboží Obchodní marže		
Výnosy související s provozní činností – Náklady související s provozní činností		
Provozní výsledek hospodaření		
Výnosy z finanční činnosti – Náklady na finanční činnost		
Výsledek hospodaření z finančních operací		
Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná – odložená		
Výsledek hospodaření za běžnou činnost		
Mimořádné výnosy – Mimořádné náklady		
Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná – odložená		
Mimořádný výsledek hospodaření		
Výsledek hospodaření za účetní období		
Výsledek hospodaření před zdaněním		

Zdroj: Müllerová, 2007, s. 44.

Z uvedeného obrázku 2.4 je patrné, že ve struktuře výsledovky je samostatně vykázán pouze jeden dílčí výsledek, a to výsledek z prodeje zboží (tj. obchodní marže) v provozní činnosti. Ostatní dílčí výsledky jsou skryty v celkovém provozním VH a zbývající VH (z finanční a mimořádné činnosti) jsou dále členěny pouze na výnosy a náklady.

2.3.1 Členění výsledků hospodaření

ZoÚ definuje tyto typy výsledků hospodaření:

- výsledek hospodaření z provozní činnosti,
- výsledek hospodaření z finanční činnosti,

- c) výsledek hospodaření za běžnou činnost,
- d) výsledek hospodaření z mimořádné činnosti,
- e) výsledek hospodaření za účetní období,
- f) výsledek hospodaření před zdaněním.

ad a) Výsledek hospodaření z provozní činnosti

VH z provozní činnosti je většinou definován základními a opakujícími se činnostmi podniku (zejména u těch, které se zabývají výrobou či obchodem). U výrobních podniků je určen tržbami za prodej vlastních výrobků a služeb sníženými o náklady podniku (tedy spotřebu ve výrobě – hlavně materiál, energie a služby), osobní náklady (tzn. mzdy, odměny a prémie, zdravotní a sociální pojištění), odpisy, daně a poplatky. U obchodních podniků tvoří VH z provozní činnosti zejména položka obchodní marže. (Dluhošová, 2010)

Z výsledovky můžeme dále vyčíst částku připadající na přidanou hodnotu, což je hodnota vznikající zpracováním vstupů v podniku, kterou poté přidáme k hodnotě daných vstupů. Samotný VH z provozní činnosti se skládá z několika dílčích výsledků, a to:

- výsledku z prodeje zboží (tj. obchodní marže),
- výsledku z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu,
- výsledku z ostatní provozní činnosti:
 - v případě výrobního podniku jej můžeme označit jako výsledek z výrobní činnosti, který je tvořen výnosy z výrobní činnosti¹³ sníženými o výrobní spotřebu¹⁴, tento rozdíl je ovšem nutno dále upravit o další výnosy a náklady související s provozní činností¹⁵,
 - u obchodního podniku bude tvořen obchodní marží sníženou o spotřebu materiálu, energie, služeb, o osobní náklady, odpisy, daně a poplatky a i tento výsledek bude upraven o další výnosy a náklady související s provozní činností. (Hakalová, 2010)

¹³ Výnosy z výrobní činnosti definujeme jako tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb upravené o změny stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby a zvýšené o aktivaci. (Hakalová, 2010)

¹⁴ Výrobní spotřebu tvoří spotřeba materiálu, energie a služeb, osobní náklady, odpisy, daně a poplatky. (Hakalová, 2010)

¹⁵ Dalšími výnosy a náklady souvisejícími s provozní činností rozumíme zejména tvorbu a zúčtování rezerv, časové rozlišení, opravné položky a ostatní provozní výnosy a náklady. (Hakalová, 2010)

ad b) Výsledek hospodaření z finanční činnosti

VH z finanční činnosti přímo souvisí se zvoleným způsobem financování a s finančními operacemi dané společnosti. Stejně jako VH z provozní činnosti je tvořen dílčími výsledky, kterými jsou:

- tržby z prodeje cenných papírů a vkladů (po snížení o cenu prodaných cenných papírů a vkladů),
- výnosy z dlouhodobého finančního majetku, výnosy z krátkodobého finančního majetku a zúčtování rezerv,
- tvorba opravných položek ve finanční sféře,
- rozdíl mezi výnosovými a nákladovými úroky,
- rozdíl mezi ostatními finančními náklady a výnosy.

ad c) Výsledek hospodaření za běžnou činnost

VH za běžnou činnost je součtem VH za provozní a finanční činnost. Takto stanovený VH poté snižujeme o daň z příjmů za běžnou činnost, a to jak splatnou, tak případně odloženou. Z toho tedy vyplývá, že takto vykázaný VH za běžnou činnost je již po zdanění a nazýváme jej disponibilním VH. Ten může nabývat buď kladných hodnot – zisk z běžné činnosti, nebo záporných hodnot – ztráta z běžné činnosti. VH za běžnou činnost před zdaněním se ve výsledovce neuvádí.

ad d) Výsledek hospodaření za mimořádnou činnost

Mimořádný VH je tvořen neočekávanými, nepravidelnými a neobvyklými operacemi podniku, které vznikly v důsledku mimořádných událostí, které se během činnosti podniku vyskytují nahodile (např. škody na majetku v důsledku živelných pohrom, zásadních změn ve výrobním programu atd.). Jeho hodnota je vyjádřena rozdílem mezi mimořádnými výnosy a mimořádnými náklady, který je poté zdaněn daní z příjmů a následně o tuto daň (jak splatnou, tak případně odloženou) snížen. (Dluhošová, 2010)

ad e) Výsledek hospodaření za účetní období

VH za účetní období je součtem zdaněného VH za běžnou činnost a zdaněného VH za mimořádnou činnost. Je to tedy disponibilní VH určený k rozdělení. Představuje položku shodnou s řádkem Výsledek hospodaření běžného účetního období, který již účetní jednotka vykázala v rozvaze.

ad f) Výsledek hospodaření před zdaněním

VH před zdaněním je poslední položkou výkazu zisku a ztráty a váže se na daňové přiznání dané účetní jednotky. Doplněním této položky do výkazu zisku a ztráty je zajištěno určení daňového základu pro výpočet daně z příjmů. (Hakalová, 2010)

Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty nalezneme v přílohách k Vyhlášce, kde konkrétně:

- příloha č. 2 uvádí uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v druhovém členění (viz příloha 2 této práce),
- příloha č. 3 uvádí uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v účelovém členění (viz příloha 3 této práce).

2.4 Příloha

Přílohu k účetní závěrce nazýváme také poznámkami, komentářem nebo vysvětlivkami k účetní závěrce. (Hruška, 2010)

Příloha je nedílnou součástí účetní závěrky dané účetní jednotky. Obsahuje důležité informace, které umožňují blíže určit obsah položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a které mají význam především pro posouzení majetkové, finanční a důchodové situace společnosti. Zároveň obsahuje údaje za dvě účetní období z důvodu možnosti jejich srovnání v čase.

Cílem přílohy je pomoci uživatelům účetních výkazů dokreslit a zpřesnit údaje vykázané v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Údaje uvedené v příloze by měly být významné, užitečné, spolehlivé a srozumitelné, a proto bychom měli při vypracovávání přílohy upřednostnit obsah před formou. Na rozdíl od rozvahy a výkazu zisku a ztráty (uvádějí pouze skutečnosti jisté či vysoce pravděpodobné nebo u kterých lze určit jejich

hodnotu) se v příloze uvádějí i skutečnosti, které mohou nastat a u kterých není zatím přesně známa jejich výše. Také se zde uvádějí významné informace, které nastaly od rozvahového dne do okamžiku sestavení účetní závěrky. (Hakalová, 2010)

U informací uváděných v příloze je tedy třeba vycházet z principu významnosti, tzn., že příloha by měla obsahovat zejména ty informace, které mají významný vliv na finanční a majetkovou situaci účetní jednotky a na její VH. Zároveň je třeba zdůraznit, že uváděné informace nesmí být jakkoliv zkresleny. Dále je nutné dbát na kvalitu těchto informací, protože příloha k účetní závěrce slouží také externím uživatelům. Pokud by nějaké informace byly např. zamlčeny, odpovědnost padá na osoby, které přílohu sestavují nebo jsou za její sestavení zodpovědné. (Kolektiv autorů, 2011)

Je nutné zdůraznit, že ve srovnání s jinými státy dochází v ČR k nedocení přílohy, což se projevuje nižší kvalitou jejího obsahu. Zatímco mezinárodně uznávaná pravidla (např. 4. direktiva EU) považují přílohu za rovnocennou část účetní závěrky a jejich požadavky na ni se neustále rozšiřují, neboť až pomocí dodatečných a vysvětlujících informací obsažených v příloze lze správně interpretovat obsah položek účetních výkazů. Ke zlepšení situace došlo vydáním novely ZoÚ platné od 1. 1. 2002, ve které je na přílohu kladen mnohem větší důraz, než tomu bylo dříve. Lze tedy očekávat postupné zlepšení této situace a snahu ČR následovat světové trendy. (Hakalová, 2010)

ZoÚ vymezuje její obsah pouze obecně ve smyslu přílohy jako vysvětlujícího a doplňujícího parametru pro informace uváděné v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Základní úprava, obsah a požadavky na přílohu jsou pak uvedeny ve Vyhlášce, která ovšem neukládá povinnou formu a závaznou strukturu. Dalo by se tedy říci, že spíše od účetní jednotky očekává, že přílohu sestaví buď:

- popisným způsobem,
- ve formě tabulek, nebo
- kombinací předchozích metod (v praxi nejpoužívanější forma).

Účetní jednotky podléhající auditu mají dále povinnost v příloze k účetní závěrce zveřejnit informace o celkových nákladech na odměny auditora či auditorské společnosti. Tyto informace rozdělí na několik dílčích částí, a to na:

- povinný audit účetní jednotky,
- jiné ověřovací služby,
- daňové poradenství,
- jiné služby, které nesouvisí s auditem. (Kolektiv autorů, 2011)

2.4.1 Obsah přílohy

Obsah přílohy k účetní závěrce pro účetní jednotky, které dle ZoÚ podléhají auditu a zveřejňují účetní závěrku, rozdělujeme do několika základních částí, kterými jsou:

- všeobecné údaje o účetní jednotce,
- údaje o propojených osobách,
- údaje o zaměstnancích a odměnách členům orgánů společnosti,
- údaje o půjčkách, úvěrech a ostatních plněních,
- informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách, způsobech oceňování a odpisování,
- doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty,
- důležité informace týkající se majetku a závazků,
- náklady a výnosy provozního VH v druhovém členění, pokud účetní jednotka uvádí výkaz zisku a ztráty v účelovém členění,
- informace, které nejsou vykázány v rozvaze,
- informace o transakcích,
- informace o celkových nákladech na odměny auditora nebo auditorské společnosti,
- informace o akciích, dluhopisech a změnách vlastního kapitálu,
- informace o tržbách,
- ostatní významné informace. (Vyhláška)

Dle požadavku ZoÚ musí být v příloze k účetní závěrce uvedeny informace o dodržování zásad stanovených tímto zákonem. Jedná se především o tyto informace:

- zda účetní jednotka používá účetní metody v souladu se zásadou svého neomezeného trvání,
- kdy uspořádání, označování a obsahové vymezení položek účetních výkazů a způsoby oceňování, které účetní jednotka použila v jednom období, nesmí měnit v následujícím účetním období (změnu lze provést pouze mezi jednotlivými účetními obdobími a musí být řádně odůvodněna v příloze),
- o použitých účetních metodách (popř. jejich odchylky s řádným odůvodněním a určením jejich vlivu v příloze),
- o významných skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni.

2.5 *Přehled o peněžních tocích (výkaz cash flow)*

I přes skutečnost, že má tento výkaz stejnou váhu jako rozvaha či výkaz zisku a ztráty, jej česká účetní legislativa definovala jako dobrovolnou součást přílohy účetní závěrky. Pro účetní jednotky je však výhodou, pokud jej sestaví, protože informace v tomto výkazu uvedené jsou významné jak pro externí, tak i interní uživatele. Jeho hlavní předností je nejen poskytnutí doplňujících informací o finanční struktuře společnosti, ale také podání informací o jeho solventnosti¹⁶ a likviditě¹⁷. (Müllerová, 2007)

Výkaz cash flow (tzn. peněžních toků, dále CF) v sobě zahrnuje peněžní toky, které jsou tokovou veličinou, která vyjadřuje rozdíl mezi přítokem a odtokem hotovosti za určité časové období. Rozdíl mezi ziskem (definován náklady a výnosy) a CF (určován příjmy a výdaji) spočívá v časovém nesouladu mezi nimi. (Dluhošová, 2010)

Jeho úkolem je informovat uživatele účetní závěrky o tom, z jakých zdrojů účetní jednotka v průběhu období čerpala finanční prostředky a jakým způsobem byly tyto peněžní prostředky použity. (Strouhal, 2009)

Dále rozvádí jednotlivé položky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které jsou uvedeny mezi aktivy v rozvaze. Lze z něj také určit, které činnosti prováděné účetní jednotkou jí peníze přinesly a které je z ní naopak odčerpaly. A pokud známe oba tyto údaje, můžeme také vyčíslit stav reálných peněz (jak hotovostních, tak i bezhotovostních) k určitému okamžiku. (Müllerová, 2007)

Smyslem výkazu cash flow je vysvětlení změn stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů dané účetní jednotky za účetní období. V tomto výkazu se setkáváme s následujícími pojmy:

- **peněžní toky** – jsou přírůstky a úbytky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů,
- **peněžní prostředky** – jsou peníze v hotovosti (včetně cenin), peníze na bankovních účtech (včetně jejich možného záporného zůstatku) a peníze na cestě,
- **peněžní ekvivalenty** – představují krátkodobý likvidní¹⁸ majetek, u kterého není předpokládána výrazná změna jeho hodnoty v čase. (Dluhošová, 2010)

¹⁶ Solventnost označuje stav, kdy je společnost schopna zabezpečit úhradu závazků vlastními zdroji ze své činnosti. Mohli bychom ji také nazvat platební schopností společnosti. (businesscenter.cz, 2012)

¹⁷ Likvidita znamená schopnost společnosti dostát svým splatným závazkům v plné výši a včas.

¹⁸ Likvidním rozumíme snadno a pohotově směnitelným za předem známou částku hotových peněz.

Postupy, podle kterých byl tento výkaz sestaven a dále položky, které jsme zahrnuli do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů (převody v rámci jednotlivých položek do výkazu CF neuvádíme) musí být uvedeny v příloze k účetní závěrce. Účetní jednotka je v příloze také povinna uvést informace o případných změnách samotného modelu, konstrukce či obsahové náplně jeho ukazatelů oproti předchozímu účetnímu období včetně jejich pravděpodobných následků. Částky peněžních prostředků (jak na začátku období, tak na jeho konci) musí souhlasit s jím odpovídajícími položkami v rozvaze. (Kolektiv autorů, 2011)

Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období zjednodušeně vyjadřuje počáteční stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů snížený o dílčí části CF z jednotlivých činností podniku, čímž vyčíslíme celkový CF. Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků pak tedy představuje součet těchto dílčích peněžních toků:

- a) CF z provozní činnosti,
- b) CF z investiční činnosti,
- c) CF z finanční činnosti. (Dluhošová, 2010)

ad a) Cash flow z provozní činnosti

Provozní činností rozumíme základní výdělečné činnosti podniku a další činnosti, které nepatří ani do investiční, ani do finanční činnosti. Dalo by se tedy říci, že je odrazem aktivit, které se podílí na tvorbě čistého zisku. (Strouhal, 2009)

ad b) Cash flow z investiční činnosti

Investiční činnost přímo souvisí s pořízením a vyřazením dlouhodobého majetku z důvodu prodeje, jinými slovy tedy souvisí s pohybem investičních aktiv. Jeho výše je ovlivněna především pohybem fixních aktiv (výše zmíněný prodej či koupě dlouhodobého majetku) a operacemi na investičním finančním trhu (nákup a prodej cenných papírů). Případně zde můžeme zařadit i činnosti související s poskytováním úvěrů, půjček a výpomocí, které neřadíme do provozní činnosti. (Dluhošová, 2010)

ad c) Cash flow z finanční činnosti

Finanční činnost zahrnuje příjmy a výdaje peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, které způsobují změny velikosti vlastního kapitálu či dlouhodobých (příp. i

krátkodobých) závazků. Změnu velikosti vlastního kapitálu ovlivňují např. výplaty či příjmy dividend. Jedná se např. o půjčky, příjem či splátky úvěrů, výdej a splátky obligací nebo o emisi akcií. (Kolektiv autorů, 2011)

Při sestavování výkazu CF si účetní jednotka může vybrat ze dvou možných metod, a to přímé a nepřímé metody, přičemž možnost výběru metody se v podstatě týká pouze způsobu vykázání CF z provozní činnosti. Přímou metodou vykazujeme vždy peněžní toky z investiční a finanční činnosti, tzn., že odečítáme peněžní výdaje od peněžních příjmů (vycházíme tedy z přesné znalosti příjmů a výdajů). Naopak princip nepřímé metody spočívá v úpravě VH především o nepeněžní transakce (ovlivňují VH, ale nemají přímý vliv na stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, např. odpisy, tvorba a čerpání rezerv a opravných položek), změny stavu zásob (jeho zvýšení má záporný vliv na CF a naopak), změny stavu pohledávek (jeho zvýšení má záporný vliv na CF a naopak), změny stavu závazků (jeho zvýšení má kladný vliv na CF a naopak) a o položky příjmů a výdajů, které jsou spojeny s investiční či finanční činností. (Strouhal, 2009)

Výjimku tvoří peněžní toky, které sice ve výkazu CF uvádíme, ale musíme je uvést v samostatných položkách. Jedná se zejména o CF spojené s takovými peněžními transakcemi, které tvoří mimořádný VH, o CF spojené s inkasem, vyplácením dividend, úroků a podílů na zisku anebo o CF spojené s platbou daně z příjmů. (Hakalová, 2010)

Obrázek 2.5: Přehled o peněžních tocích

P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období
Z. Výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním (zisk +, ztráta –)
A.1. Úprava o nepeněžní operace (+, –) A.2. Změna stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu (+, –) A.3. Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných (–) A.4. Přijaté úroky (+) A.5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulé léta (–) A.6. Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy (+, –) A.7. Přijaté dividendy a podíly na zisku (+) A. Čistý peněžní tok z provozní činnosti
B.1. Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv (–) B.2. Příjmy spojené z prodeje stálých aktiv (+) B.3. Půjčky a úvěry spřízněným osobám (+, –) B. Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti
C.1. Změna stavu dlouhodobých či krátkodobých finančních závazků (+, –) C.2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky či peněžní ekvivalenty (+, –) C. Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti
F. Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků (A + B + C)
R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období

Zdroj: Müllerová, 2007, s. 45.

2.6 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu vyjadřuje změnu (tedy zvýšení či snížení hodnoty) jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi běžným a minulým účetním obdobím, neboli mezi jejich rozvahovými dny. Došlo-li ke změně vlastního kapitálu v důsledku vyplacení dividend, je účetní jednotka povinná určit jejich hodnotu a dále uvést zdroje, ze kterých je zaplatila. (Kolektiv autorů, 2011)

Stejně jako v případě výkazu CF jej česká účetní legislativa definuje jako dobrovolnou součást účetní závěrky. Je však ve vlastním zájmu účetní jednotky tento přehled sestavit, protože informace v něm uvedené jsou důležité zejména pro externí uživatele, kteří díky nim mohou nahlédnout do transakcí společnosti, čímž mohou lépe posoudit i budoucí vývoj a záměry dané společnosti. Je důležité zdůraznit, že tyto informace se uživatelé nedozvědí jiným způsobem, než z tohoto přehledu. (Müllerová, 2007)

Obrázek 2.6: Přehled o změnách vlastního kapitálu

	<i>Položka</i>	<i>Počáteční zůstatek</i>	<i>Zvýšení +</i>	<i>Snížení -</i>	<i>Konečný zůstatek</i>
A	<i>Základní kapitál, zapsaný do obchodního rejstříku</i>				
B	<i>Základní kapitál, nezapsaný do obchodního rejstříku</i>				
C	<i>Vlastní akcie</i>				
D	<i>Emisní ážio</i>				
E	<i>Rezervní fondy</i>				
F	<i>Ostatní fondy ze zisku</i>				
G	<i>Kapitálové fondy</i>				
	<i>- Vklady mimo základní kapitál</i>				
H	<i>Rozdíly z přecenění majetku</i>				
I	<i>Nerozdělený zisk minulých účetních období</i>				
J	<i>Nerozdělená ztráta minulých účetních období</i>				
K	<i>Zisk/ztráta běžného účetního období</i>				

Zdroj: Hakalová, 2010, s. 33.

Položky, které významně ovlivňují změnu hodnoty vlastního kapitálu, musí účetní jednotka okomentovat v příloze. (Hakalová, 2010)

2.7 Vzájemné vazby mezi účetními výkazy

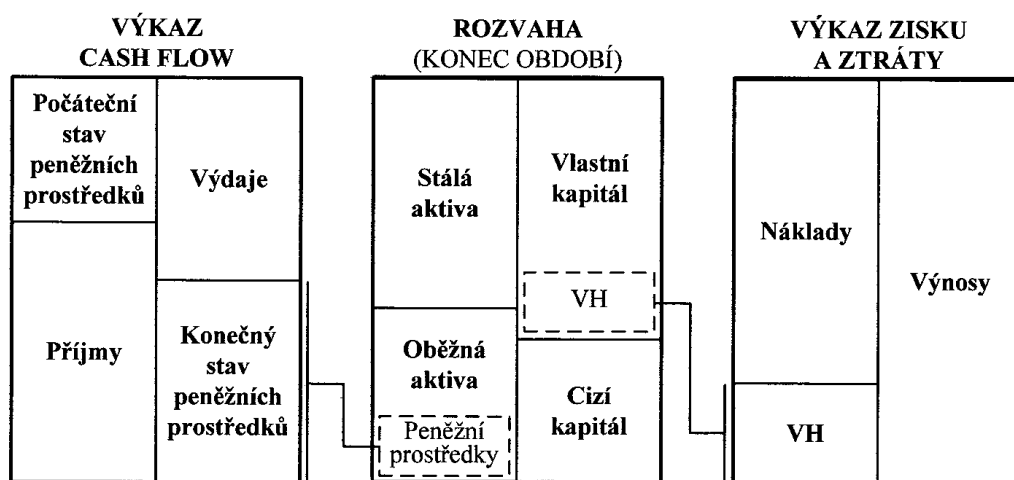
Vzájemné vazby mezi účetními výkazy zachycujeme tříbilančním systémem. Rozvaha představuje souhrnný účetní výkaz, který pomocí stavových veličin ukazuje stav majetku společnosti (podle jednotlivých druhů) a jeho finanční zdroje krytí ve formě bilance k danému okamžiku v čase. Oproti tomu výkaz zisku a ztráty definujeme jako souhrnný výkaz nákladů a výnosů za stanovené časové období. Z rozvahy se sice dozvíme velikost VH, ale vysvětlení způsobu jeho vzniku nám objasňuje až výkaz zisku a ztráty, který určuje výši nákladů a výnosů potřebnou pro dosažení tohoto VH. (Dluhošová, 2010)

Mezi jednotlivými výkazy lze tedy vysledovat vzájemné vazby, které si můžeme stručně definovat jako propojení:

- peněžních prostředků za běžné účetní období (v hodnotě netto) v rozvaze s konečným stavem peněžních prostředků ve výkazu CF,

- peněžních prostředků za minulé účetní období v rozvaze s počátečním stavem peněžních prostředků ve výkazu CF,
- jednotlivých složek vlastního kapitálu za minulé účetní období v rozvaze s počátečním stavem jednotlivých složek vlastního kapitálu v přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- jednotlivých složek vlastního kapitálu za běžné účetní období v rozvaze s konečným stavem jednotlivých složek vlastního kapitálu v přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- VH běžného účetního období v rozvaze s VH za účetní období ve výkazu zisku a ztráty,
- VH za běžné účetní období ve výkazu zisku a ztráty s VH běžného účetního období v přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- VH běžného účetního období ve výkazu CF se stejnou položkou v přehledu o změnách vlastního kapitálu. (Strouhal, 2009)

Obrázek 2.7: Systémové vazby mezi účetními výkazy



Zdroj: Dluhošová, 2010, s. 63.

Propojení jednotlivých položek výkazů je detailně uvedeno v příloze 4 této práce.

2.8 Výroční zpráva

Povinnost vypracovat výroční zprávu mají ty účetní jednotky, které podléhají auditu, jehož předmětem je hlavně ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou. U samotné

výroční zprávy pak auditor ověřuje nejen její kvalitu jako celku, ale také kvalitu jednotlivých informací v ní obsažených. Zatímco u s. r. o. a a. s. výroční zpráva nepodléhá schválení valnou hromadou, u družstev je spolu s účetní závěrkou projednávána na členské schůzi.

Je důležité zdůraznit, že výroční zprávu mohou také sestavovat účetní jednotky, které nemají povinnost auditu čistě na základě svého rozhodnutí, popř. pokud jim tato povinnost vyplývá z uzavřených obchodních smluv apod. (Kolektiv autorů, 2011)

„Výroční zpráva je důležitá součást toku informací mezi firmou, obchodními partnery, společníky, akcionáři, potencionálními investory, peněžními ústavy, zákazníky společnosti i jejími zaměstnanci.“ (Hakalová, 2010, s. 35)

Dle ZoÚ by výroční zpráva měla uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji účetní jednotky, o její činnosti a také o jejím momentálním hospodářském postavení. Na tyto informace je kladen důraz zejména z toho důvodu, že výroční zprávu pročítají a zkoumají také konkurenční společnosti. Dále musí výroční zpráva také obsahovat finanční a nefinanční informace:

- o významných skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o tom, jestli má daná účetní jednotka nějakou organizační složku společnosti v zahraničí.

Jako povinnou součást výroční zprávy definuje ZoÚ ověřenou účetní závěrku a zprávu auditora o provedeném auditu. Dle požadavků jiných právních předpisů mají následně účetní jednotky možnost do výroční zprávy vložit ve formě přílohy i další dokumenty, např. u podnikatelských seskupení se příkládá zpráva o vztazích mezi propojenými osobami¹⁹, pokud výroční zprávu sestavuje ovládaná osoba. Pokud takový případ nastane, pak se stává předmětem ověření auditora jak výroční zpráva, tak i zpráva o vztazích mezi propojenými osobami.

Lze tedy konstatovat, že výše zmíněné položky určené hlavně ZoÚ definují pouze minimální obsah výroční zprávy. Jednotlivé účetní jednotky si její obsah mohou rozšířit o

¹⁹ ObchZ definuje zprávu o vztazích mezi propojenými osobami jako dokument sestavovaný statutárním orgánem ovládané osoby v písemné formě, který musí být vyhotoven ve lhůtě tří měsíců po konci účetního období.

další položky na základě jejich rozhodnutí uvedených ve stanovách, společenské smlouvě nebo zakladatelské listině. (Kolektiv autorů, 2011)

Základními požadavky na zpracování výroční zprávy jsou zejména přehlednost, transparentnost, otevřenost, vysoká informační hodnota a působivé grafické řešení. Výroční zpráva musí být zpracována standardně, ale zároveň i nápaditě a vydaná v dostatečném množství, aby byla dostupná nejen všem akcionářům a obchodním partnerům, ale i konkurentům, novinářům a zaměstnancům. Zpracovaná výroční zpráva je prezentačním a propagačním materiálem, proto je velice důležité, aby své uživatele zaujala. Na druhou stranu, by si však měla zachovat vysokou grafickou úroveň zpracování a být spíše střídma a jednoduchá. Zpracování výroční zprávy by proto společnost měla věnovat mimořádnou pozornost, protože jde o jediný pravidelný materiál, ve kterém o sobě společnost sděluje souhrnné informace. Kromě kvality výroční zprávy, je auditorem ověřena i správnost, úplnost a pravdivost informací v ní uvedených. Pokud společnost nechce nebo není schopna zpracovat výroční zprávu formálně správně, v zajímavém zpracování a obsahově nápaditou a zároveň ve formě, ve které plní svou informační a prezentační funkci, může se obrátit na specializovanou firmu, která se touto činností zabývá a zpracováním výroční zprávy pověřit ji. (Hakalová, 2010)

Pokud mají pro posouzení majetku, závazků, finanční situace a VH účetní jednotky význam používané investiční instrumenty²⁰, musí ve výroční zprávě daná účetní jednotka dle ZoÚ dále uvést tyto informace:

- o cílech a metodách řízení rizik společnosti, včetně její politiky ohledně zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty,
- o cenových, úvěrových a likvidních rizicích a také o rizicích, které souvisejí s tokem hotovosti, kterým je daná účetní jednotka vystavena.

Přestože z povinnosti sestavení výroční zprávy uložené ZoÚ existují výjimky, platí pouze pro účetní jednotky, které se nachází ve výjimečné situaci oproti jejich normálnímu stavu. Výjimky se týkají pouze případů, kdy auditor neověřuje účetní závěrku účetní jednotky.

I za předpokladu, že účetní jednotka není povinna sestavit výroční zprávu, musí alespoň jedenkrát za rok informovat uživatele o záležitostech společnosti, jejích činnostech a budoucích předpokladech o jejím dalším podnikání. (Dušek, 2011)

²⁰ Investičními instrumenty rozumíme např. investiční cenné papíry, podílové listy otevřených podílových fondů, instrumenty peněžního trhu, finanční a úrokované termínové smlouvy, aj. (businesscenter.cz, 2012)

Účetní jednotka se také může dopustit správního deliktu, za který jí může být uložena pokuta do výše:

- 6 % hodnoty aktiv celkem, pokud nevyhotoví výroční zprávu,
- 3 % hodnoty aktiv celkem, pokud:
 - o má povinnost mít výroční zprávu ověřenou auditorem, ale v rozporu s touto povinností se tak nestalo,
 - o nezveřejní výroční zprávu. (ZoÚ)

2.9 Zveřejňování a archivace účetní závěrky a výroční zprávy

Z účetních jednotek mají povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu buď ty, které se zapisují do obchodního rejstříku nebo ty, které podléhají auditu. Zveřejnění účetní závěrky i výroční zprávy probíhá po ověření těchto účetních záznamů auditorem a po jejich schválení k tomu příslušným statutárním orgánem společnosti ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou těchto podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období, a to bez ohledu na to, zda byly uvedeným způsobem schváleny nebo ne. Dále jsou tyto účetní jednotky povinny zveřejnit zprávu auditora a informaci o schválení výše uvedených účetních záznamů. (ZoÚ)

Zveřejnění je uskutečněno uložením těchto dokumentů do Sbírký listin obchodního rejstříku, kde je účetní jednotky zveřejňují v takovém rozsahu, v jakém jimi byly sestaveny, přičemž účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy. ZoÚ však účetním jednotkám zakazuje zveřejňovat informace, které nebyly ověřeny auditorem, takovým způsobem, který by mohl vést uživatele k dojmu, že auditorem ověřeny byly.

Dle ObchZ vkládá účetní jednotka do Sbírký listin obchodního rejstříku ke zveřejnění účetní závěrku (pokud není součástí výroční zprávy), výroční zprávu, návrh rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty (pokud nejsou součástí účetní závěrky), zprávu auditora o ověření účetní závěrky a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Rozvaha musí také obsahovat identifikační údaje osob, které mají povinnost ji ověřit.

Od 1. 1. 2007 musí účetní jednotky vkládat své dokumenty do Sbírký listin obchodního rejstříku pouze v elektronické formě (pouze ve formátu .pdf) a to buď prostřednictvím emailu (jen do velikosti 8 MB), nebo zasláním na datovém nosiči CD-R (při velikosti nad 8 MB je to jediná možnost). Každá listina²¹ musí být uložena jako samostatný

²¹ Každou listinou zde myslíme účetní závěrku nebo výroční zprávu.

dokument PDF. Doporučuje se, aby si poté účetní jednotky ověřily na internetové stránce www.justice.cz, zda byly jimi zaslané dokumenty do Sbírky listin uloženy správně, protože rejstříkový soud, který vede Sbírku listin, za obsah listin již neodpovídá.

I přes skutečnost, že zveřejňování probíhá elektronickou formou, nesmí účetní jednotky opomenout povinnost připojit k účetní závěrce podpisový záznam svého statutárního orgánu. (Kolektiv autorů, 2011)

Co se týče archivace, je ZoÚ stanovena povinnost uchovávat účetní závěrku i výroční zprávu po dobu 10 let od konce účetního období, kterého se týkají.

3 Ověření účetní závěrky auditorem

V této kapitole se zaměříme především na posouzení účetní závěrky a výroční zprávy auditorem, což je jen dílčí část celého procesu, na jehož konci vydá auditor svůj výrok. Toto rozhodnutí pramení především z názvu a obsahu této práce, jejímž cílem je čtenáře seznámit s problematikou účetní závěrky a výroční zprávy. Schéma celého procesu auditu je zobrazeno v příloze 5.

Z pohledu českých právních předpisů je problematika provádění auditu účetních jednotek upravena hlavně těmito předpisy:

- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále ZoA), ve znění pozdějších předpisů.

Auditem účetních výkazů rozumíme jejich nezávislé prozkoumání, jež končí vyjádřením názoru, zda tyto výkazy podávají věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situaci dané účetní jednotky a o jejím VH za sledované období. Z toho by se tedy dalo vyvodit, že hlavním úkolem auditu je vlastně zvýšit důvěryhodnost účetních výkazů. Jeho úkolem však není potvrzení správnosti účetnictví, zjišťování podvodného jednání nebo potvrzení správnosti daňového přiznání. (Strouhal, 2009)

Některé účetní jednotky jsou povinny mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Tuto povinnost stanovuje ZoÚ formou počtu kritérií, které jednotlivé účetní jednotky musí splnit za dvě po sobě jdoucí účetní období, tj. aktuální účetní období a účetní období předcházející. Jedná se o:

- **akciové společnosti**, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří kritérií²²:
 - o aktiva celkem více než 40 mil. Kč,
 - o roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč,

²² Podmínka splnění jednoho ze tří kritérií platí pro a. s. až od začátku roku 2004. Do té doby se nepřihlíželo k žádným limitům, a tedy každá a. s. musela mít svou účetní závěrku ověřenou auditorem. (Kolektiv autorů, 2011)

- průměrný přepočtený stav zaměstnanců²³ v průběhu účetního období více než 50,
- **ostatní obchodní společnosti a družstva**, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří těchto kritérií,
- účetní jednotky, kterým to stanovuje zvláštní právní předpis.

Nicméně blíží-li se účetní jednotky výše uvedeným kritériím pro povinné ověření jejich účetní závěrky auditorem, doporučuje se sjednat si dobrovolný audit. Jeho výhodou je, že zajišťuje kontinuitu v ověřování. Měl by tedy zamezit riziku nesprávnosti neověřených zůstatků převzatých z minulého účetního období, které hrozí při přerušení a následném zahájení ověřování. Náklady vynaložené na dobrovolný audit jsou daňově uznatelné, a pokud je předmětem auditu jen prověrka účetní závěrky, pak auditor nevydává výrok. (Hakalová, 2010)

Povinností auditora je zejména ověřit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Ověřuje-li také výroční zprávu, jeho vyjádření se týká hlavně souladu výroční zprávy s účetní závěrkou. Poté záleží na uživateli účetních výkazů, jaký si z nich vyvodí závěr. V praxi to pak znamená, že i když účetní jednotka hospodařila špatně a toto jednání se v účetních výkazech ukáže, může auditor vydat výrok bez výhrad, protože jím ověřovaná účetní závěrka věrně a poctivě zobrazuje skutečnou situaci podniku. (ZoA)

Stanovisko auditora je vyjádřeno jeho výrokem, který však neznamená potvrzení absolutní správnosti účetních výkazů, nýbrž jím auditor pouze vyjadřuje svůj odborný a vysoce kvalifikovaný názor. Neznamená to tedy, že účetní výkazy auditované účetní jednotky neobsahují nesprávnosti, nýbrž to, že auditor by měl být schopen zjistit významné nesprávnosti. (Strouhal, 2009)

Auditor může ve svém výroku uvést i informace o dalších skutečnostech, pokud to považuje za vhodné. Jedná se zejména o významné nejistoty, skutečnosti s významným vlivem na předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky a jeho pohled na výkonnost a

²³Průměrný přepočtený počet zaměstnanců vypočítáme samostatně za každou skupinu zaměstnanců jako podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z pracovní doby po délku trvání pracovního poměru v období, za které se podává daňové přiznání, a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zákoníkem práce. Vypočtený podíl se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. (ZDzP)

efektivnost vedení účetní jednotky. Ovšem, ať tyto informace uvede, či nikoliv, jeho výrok nepředstavuje jistotu budoucího vývoje účetní jednotky.

Dle ZoA jsou účetní jednotky povinny auditorovi poskytnout veškeré informace potřebné pro řádný výkon auditorské činnosti. Pokud auditor najde nějaké pochybení, není oprávněn nařizovat změny a opravy údajů vykázaných účetní jednotkou, avšak může ji na toto upozornit a požádat o vhodnou úpravu. Je jen na účetní jednotce, zda takovéto žádosti auditora vyhoví, ovšem výsledek jejího rozhodnutí se pak projeví v jeho zprávě. Pokud účetní jednotka chce, může si s auditorem sjednat i jeho přítomnost u inventur.

V zájmu účetní jednotky je uzavřít s auditorem smlouvu o auditu v dostatečném předstihu. V takovém případě totiž může auditor ověřit verzi účetní závěrky, která ještě není konečná a díky tomu z ní účetní jednotka může odstranit případné nesrovnalosti dříve, než bude účetní závěrka řádně schválena orgány společnosti. Je důležité zdůraznit, že po schválení, již v účetní závěrce případné opravy provést nelze. (Müllerová, 2007)

Auditor přistupuje ke kontrolovaným informacím s tzv. profesionálním skepticismem, což v praxi znamená, že ničemu a nikomu nevěří. (Dušek, 2011)

Ovšem i auditor sám má k účetní jednotce, v níž audit provádí, určité povinnosti. Především mu ZoA ukládá povinnost mlčenlivosti, pokud není stanoveno jinak. Auditor má povinnost mlčet zejména o skutečnostech, které se týkají dané účetní jednotky a o kterých se dozvěděl v souvislosti s prováděním auditu v této účetní jednotce. (Hakalová, 2010)

ZoA ukládá auditorovi povinnost projednat jím sestavenou zprávu auditora se statutárním orgánem dané auditované účetní jednotky. Pokud auditor při vykonávání auditorské činnosti v účetní jednotce zjistí jakékoliv skutečnosti, které by mohly negativně ovlivnit jeho výrok či situaci účetní jednotky, je povinen neprodleně písemně informovat statutární orgán dané účetní jednotky. Jedná se zejména o skutečnosti, které:

- nasvědčují tomu, že byly porušeny jiné právní předpisy,
- mají zásadní negativní vliv na hospodaření dané účetní jednotky,
- mohou ohrozit časově neomezené trvání účetní jednotky,
- mohou vést auditora k vydání výroku s výhradami, záporného výroku či dokonce k odmítnutí vyjádření výroku,
- lze důvodně podezírat z naplnění skutkové podstaty hospodářského trestného činu, trestného činu úplatkářství nebo trestného činu proti majetku (v tomto případě musí auditor informovat také dozorčí orgán dané účetní jednotky).

Sám auditor si o průběhu povinného auditu v dané účetní jednotce vede spis, a to v písemné a elektronické podobě. V tomto spisu jsou zaznamenány všechny významné skutečnosti zjištěné při provádění auditu a další dokumenty a podklady, které dokumentují celý průběh auditu a jeho jednotlivé fáze. Auditor je povinen tento spis uchovat po dobu nejméně deseti let ode dne, kdy vyhotovil svou zprávu o provedení povinného auditu. (Hakalová, 2010)

Existují také specifické případy, kdy účetní jednotka má za obvyklé situace povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, ale pokud se dostane do nepříznivé situace stanovené ZoÚ, tato povinnost zaniká. Výjimky z ověření tedy nastávají v případech, kdy je účetní závěrka:

- sestavena v průběhu konkursu (pokud o ověření nerozhodne věřitelský výbor²⁴),
- sestavena ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu (pokud o ověření nerozhodne věřitelský výbor),
- pokud byl zrušen konkurs z důvodu nedostatečné výše majetku dlužníka pro uspokojení věřitelů.

Existují také podnikatelé, kteří pokládají ověření účetní závěrky auditorem pouze za zbytečný výdaj a bezpředmětné vynakládání času, protože je potřeba se na auditora připravit, odpovídat na jeho dotazy a plnit jeho požadavky. Pokud ale povinnost ověření účetní závěrky auditorem dle ZoÚ mají, pak jim hrozí za nesplnění této povinnosti pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem, kterou jim poté uloží příslušný finanční úřad. V praxi této možnosti finanční úřady hojně využívají. (Kolektiv autorů, 2011)

Ke své zprávě dále auditor obvykle vypracovává také další dokument, a to tzv. dopis vedení společnosti. V tomto dopise jsou uvedeny především důležité doplňující informace k ověřovaným účetním výkazům, ovšem můžeme zde také najít upozornění na nevhodné postupy či metody a příp. také doporučení k odstranění zjištěných nedostatků. Auditor tento dopis předkládá dané účetní jednotce v písemné formě. (Hakalová, 2010)

²⁴ Věřitelský výbor chrání společný zájem věřitelů při insolvenčním řízení a spolupracuje s insolvenčním správcem. Jsou v něm zastoupeny všechny skupiny věřitelů dle povahy jejich pohledávek. Při přihlášení více než 50 věřitelů nastává povinnost jej sestavit. (Insolvenční zákon, 2012)

3.1 Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy

Na účetní závěrku pohlíží auditor jako na celek, do kterého patří nejen jednotlivé účetní výkazy, ale i příloha, která je nedílnou součástí účetní závěrky. A je-li účetní jednotka dále povinna sestavit výroční zprávu, pak i tato podléhá ověření auditorem. (Müllerová, 2007)

3.1.1 Posouzení účetní závěrky auditorem

Auditorův první pohled se zaměřuje na srovnání položek v účetních výkazech, kde porovnává položky běžného účetního období se stejnými položkami v minulém účetním období. Pokud mezi nimi nalezne významné rozdíly, musí zjistit, zda se tomu tak stalo z důvodu zachování srovnatelnosti účetních údajů nebo zda došlo ke změně používaných účetních metod nebo zda byly jinak zatřízeny položky. V případě srovnatelnosti totiž účetní předpisy vyžadují její zachování mezi údaji běžného účetního období a minulého účetního období, a tedy pokud by došlo k výše zmíněným změnám, pak je nutné upravit údaje minulého účetního období tak, aby byla zachována srovnatelnost (pokud se tak stane, musíme tuto skutečnost uvést do přílohy k účetní závěrce). Dalším úkolem auditora je ověřit, zda byla účetní závěrka vyhotovena v souladu s platnými právními předpisy a standardy. Pokud auditor zjistí jakýkoliv rozpor, musí o tom neprodleně informovat vedení účetní jednotky. Mezi povinnosti auditora dále patří ověřit, zda byla daná účetní závěrka sestavena v souladu s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky. Za dodržení tohoto předpokladu při sestavení účetní závěrky odpovídá výhradně vedení účetní jednotky, a pokud nepředpokládá další pokračování účetní jednotky v její činnosti, musí být tato skutečnost důkladně popsána a vysvětlena v příloze k účetní závěrce. Vzhledem k tomuto předpokladu musí brát auditor v potaz také skutečnosti, které nastaly až po rozvahovém dni. Dále auditor posoudí účetní závěrku i z hlediska její vypovídací schopnosti pro externí uživatele, a to použitím finanční analýzy. (Müllerová, 2007)

Na základě těchto informací může auditor již dospět k rozhodnutí, zda má dostatek znalostí pro formulaci svého názoru na účetní závěrku formou vydání výroku. (Müllerová, 2007)

3.1.2 Posouzení výroční zprávy auditorem

Auditor ověřuje především informace, které výroční zpráva obsahuje, a to z hlediska jejich souladu se ZoÚ. Dále se zaměřuje na to, zda jsou tyto informace pravdivé, přesné a úplné, uvedeny jednoznačným a srozumitelným způsobem, a zda neexistují významné nesrovnalosti mezi účetní závěrkou a jinými uvedenými informacemi. Při ověřování postupuje především podle mezinárodního standardu č. 720 s aplikační doložkou²⁵ (ISA 720 s aplikační doložkou). (Müllerová, 2007)

Úkolem výroční zprávy je kromě komentování údajů uvedených v účetní závěrce také uvádět ucelené, komplexní a vyvážené informace o dané účetní jednotce a dále zhodnotit její minulé účetní období s nastíněním předpokládaného vývoje do budoucna. (Müllerová, 2007)

Po ověření veškerých skutečností auditor vydává zprávu o ověření výroční zprávy s výrokem. Před jeho vydáním je ovšem ještě povinen ověřit, zda výroční zpráva obsahuje jím ověřenou účetní závěrku, zprávu o ověření této závěrky a ověřenou zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. (Müllerová, 2007)

3.2 Zpráva auditora

Zpráva auditora je konečným výsledkem procesu auditu. Zpracování v ní podávaných informací je zaměřeno jak na interní (např. vedení společnosti), tak na externí uživatele (např. akcionáři, dodavatelé, zaměstnanci, aj.). Její struktura je upravena mezinárodním standardem č. 700 (ISA 700). Dále ji označujeme jako veřejný dokument, který má daná účetní jednotka povinnost uložit do sbírky listin a dále jej uvést ve své výroční zprávě. (Hakalová, 2010)

Chápeme ji jako dokument, který vyjadřuje názor auditora na účetní jednotku. Auditor v ní shrne a zhodnotí závěry vyplývající z auditu této účetní jednotky, který provedl a dále posoudí, zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s platnými zákony a účetními předpisy. Auditor pak tuto svou zprávu předá akcionářům či společníkům auditované účetní jednotky, kteří ji dále předají k projednání se svým statutárním a dozorčím orgánem. Vše probíhá v souladu s platnými právními předpisy a s podmínkami smlouvy o auditu. (Strouhal, 2009)

Jako zakončení celého procesu auditu vydá auditor výrok a předá zprávu dané účetní jednotce. Mezi základní náležitosti zprávy auditora patří:

- **název zprávy** – musí z něj být patrné, že jde o zprávu nezávislého auditora,

²⁵ Aplikační doložka je vytvořena Komorou auditorů ČR a poté k tomuto standardu připojena.

- **označení příjemce** – obvykle se jedná o vlastníky auditované účetní jednotky (akcionáře či společníky), ale také může jít např. o zahraniční investory,
- **určení účetní závěrky, která je předmětem zprávy auditora** – je třeba vymezit ověřovanou účetní závěrku včetně rozvahového dne a účetního období, ke kterým se tato závěrka vztahuje, dále zde musí být uvedeny výkazy, ze kterých se tato závěrka skládá a odkaz na přílohu k této účetní závěrce,
- **prohlášení o odpovědnosti vedení účetní jednotky** – vyjadřuje názor vedení účetní jednotky, které ručí za sestavení účetní závěrky a za zobrazení veškerých skutečností,
- **prohlášení o odpovědnosti a úloze auditora** – primárním úkolem auditora je vydat výrok k účetní závěrce, kdy tento výrok auditor vydává na základě dostatečných a vhodných důkazních informací, které při provádění auditu v dané účetní jednotce nashromáždil,
- **vymezení rozsahu auditu** – auditor není schopen ověřit všechny účetní operace a zůstatky účtů v účetních výkazech, a proto používá k ověřování tzv. výběrový vzorek, jehož použitím by měl najít a odstranit všechny významné chyby, dále by zde měl auditor uvést, podle jakých právních předpisů a standardů při ověřování postupoval,
- **výrok auditora** – vyjadřuje tvrzení, zda ověřovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví,
- **datum zprávy** – den, kdy auditor získal všechny důkazní informace, na jejichž základě je schopen vydat výrok,
- **jméno a sídlo auditora** – sídlem rozumíme místo, kde auditor vykonává svou praxi, dále zde může být také uvedeno číslo licence daného auditora,
- **podpis auditora** – je vyjádřen buď názvem auditorské firmy, jménem auditora nebo obojím.

3.2.1 Výrok auditora

Výrokem auditor vyjadřuje svůj názor na to, zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s příslušnými právními předpisy a zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a také finanční situace účetní jednotky. Existují čtyři základní typy výroků, které může auditor vydat, a to:

- **výrok bez výhrad** – auditor nezjistil při ověřování žádné významné chyby či omezení,
- **výrok s výhradou** – auditor při ověřování našel určité nedostatky, které podle něj podstatným způsobem mění vypovídací schopnost účetní závěrky, do zprávy poté musí uvést důvody této výhrady,
- **záporný výrok** – auditor shledal celou účetní závěrku jako zavádějící, do zprávy je poté povinen uvést důvody pro vydání právě tohoto výroku,
- **odmítnutí výroku** – auditor nebyl schopen ověřit účetní závěrku způsobem, který je podle něj nezbytný pro vydání výroku. (Hakalová, 2010)

Dále může účetní jednotka kromě základního výroku bez výhrad obdržet také **výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností**, kdy auditor zdůrazní okolnosti ovlivňující účetní závěrku. Může se jednat o skutečnosti, jejichž detailní popis je již obsažen v příloze k účetní závěrce nebo se jedná o skutečnosti, které účetní jednotka nemůže sama nijak ovlivnit, ačkoliv mají dopad na její účetní závěrku. (Strouhal, 2009)

Formy základních výroků za daných okolností jsou názorně zobrazeny v následujícím obrázku 3.1.

Obrázek 3.1: Formy základních výroků

Okolnosti	Významný, nikoli zásadní	Zásadní
nejistota	výrok s výhradou	odmítnutí výroku
nesouhlas	výrok s výhradou	záporný výrok

Zdroj: Strouhal, 2009, s. 160.

4 Účetní závěrka a výroční zpráva ve vybrané společnosti

V této kapitole si ukážeme účetní závěrku a výroční zprávu vybrané společnosti s ručením omezeným. Tato společnost je reálná a skutečně fungující, nikoliv fiktivní, a proto všechny informace uveřejněné v této kapitole mají návaznost na účetní výkazy a jiné dokumenty dané společností. Přičemž připojení souhlasu společnosti se zveřejněním údajů není nutné, jelikož je tato kapitola vypracována na základě volně přístupných interních informací této společnosti uveřejněných ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Interní dokumenty společnosti, ze kterých bylo čerpáno nejvíce informací, jsou uvedeny v přílohách 6 až 10 k této práci.

4.1 Charakteristika firmy *ELSPOL spol. s r. o.*

Jak už je patrné z názvu, jedná se o právní formu společnosti s ručením omezeným, která byla zapsána do obchodního rejstříku Krajského soudu v Ostravě (oddíl C, vložka 2035) dne 12. listopadu 1991. Tímto datem společnost vznikla jako obchodní firma s názvem ELSPOL spol. s r. o. a s identifikačním číslem 427 67 857.

Sídlo společnosti bylo v minulosti již několikrát měněno, momentálně platné sídlo společnosti se nachází na adrese Mírová 563, Řepiště, 739 31 v České republice s účinností od 16. července 2009. Dalšími budovami, které společnosti patří, jsou dvě provozovny, jedna na adrese Harantova 1748/25, Ostrava – Moravská Ostrava, 702 00 a druhá na adrese Krmelínská 232/94, Ostrava – Hrabová, 724 00. Všechny tři uvedené budovy společnost vlastní, tzn. má je zařazeny do dlouhodobého hmotného majetku a jsou již z části odepsány.

Na základě výpisu z obchodního rejstříku je patrné, že předmět podnikání této účetní jednotky tvoří tyto činnosti:

- montáž, opravy, údržba a revize vyhrazených elektrických zařízení a výroba rozvaděčů nízkého napětí,
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- montáž, údržba a servis telekomunikačních zařízení,
- podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady,
- činnost prováděná hornickým způsobem v rozsahu § 3 zákona č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě, ve znění pozdějších předpisů, v těchto bodech:

- c) práce k zajištění stability podzemních prostorů (podzemní sanační práce),
 - f) vrtání vrtů s délkou nad 30 m pro jiné účely než k činnostem uvedeným v § 2 a § 3 tohoto zákona,
 - i) podzemní práce spočívající v hloubení důlních jam a studní, v ražení štol a tunelů, jakož i ve vytváření podzemních prostorů o objemu větším než 300 m krychlových horniny,
- výroba, obchod a služby neuvedené v příloze 1 (živnosti řemeslné), příloze 2 (živnosti vázané) a v příloze 3 (koncesované živnosti) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

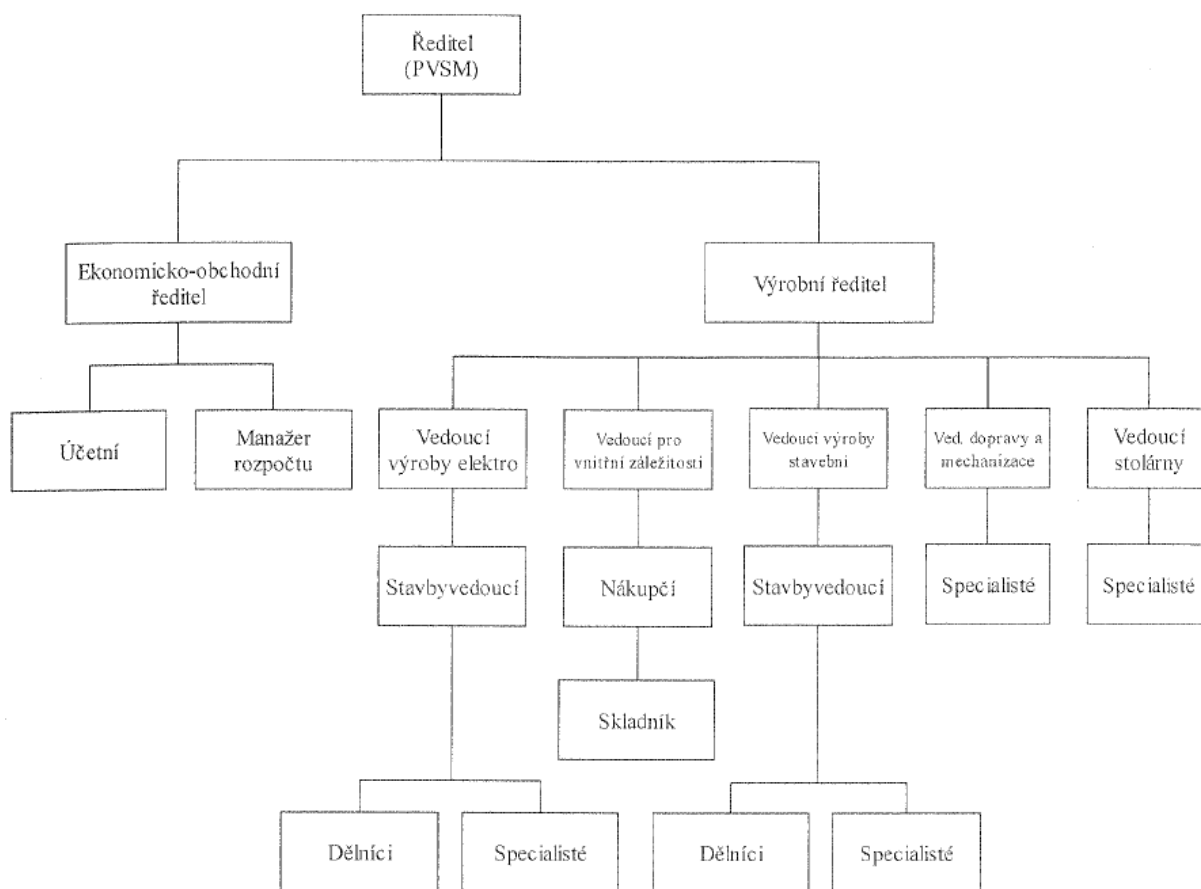
Statutárním orgánem společnosti je její jednatel, který za společnost jedná ve všech věcech samostatně. Nynějším jednatelem je p. Miroslav Gattnar, a to ode dne 23. června 2009.

Co se týče společníků, společnost byla založena na základě uzavření společenské smlouvy dne 24. října 1991 třemi společníky, a to p. Jiřím Tomisem, p. Petrem Gattnarem a p. Milanem Kostelníkem. Na vkladu do společnosti se podíleli všichni stejnou hodnotou 35 000 Kč a jejich společný vklad tedy činil v době zapsání společnosti do obchodního rejstříku 105 000 Kč, což byla také tehdejší hodnota základního kapitálu společnosti. Momentálně má společnost pouze jednoho společníka p. Petra Gattnara, jehož obchodní podíl na společnosti činí 100 %. Jeho vklad do společnosti je uveden ve výši 10 331 000 Kč a je již kompletně splacen. Jelikož je ve společnosti jediným společníkem, jak již bylo řečeno výše, hodnota jeho vkladu je rovna také celkové částce základního kapitálu společnosti.

Společnost momentálně zaměstnává celkem 59 zaměstnanců, kteří jsou rozděleni na dvě části, a to na:

- **12 technicko-hospodářských pracovníků**, což jsou např. účetní, nákupčí, vedoucí dílčích sekcí podniku (doprava, elektro a stavby), jednatel, technik pro bezpečnost a ochranu zaměstnanců při práci a rozpočtáři,
- **47 pracovníků odborných profesí**, mezi něž řadíme např. řidiče, elektrikáře, stavebně-montážní dělníky, stolaře, strojníky a pracovníky pro provádění řízených a neřízených protlaků.

Obrázek 4.1: Organizační schéma společnosti ELSPOL spol. s r. o.



Zdroj: Příloha k účetní závěrce společnosti ELSPOL spol. s r. o., 2010, s. 2.

Dne 6. listopadu 2007 byl proveden notářský zápis, jenž je také uložen ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Tento zápis obsahuje změnu společenské smlouvy na zakladatelskou listinu, kde je jediným společníkem ustanoven p. Petr Gattnar. Dále jsou zde uvedena pravidla pro tvorbu rezervního fondu, který společnost vytváří ze svého čistého zisku, který daný rok vytvoří a poté jej vykáže v řádné účetní závěrce tohoto roku. Jelikož je tento fond již vytvořen, nebudeme se dále zabývat pravidly pro jeho vytvoření, ale výší jeho ročního přídělů, o který se doplňuje. Tento příděl je v hodnotě 50 000 Kč z čistého zisku společnosti, avšak doplnění je povinné nejméně do výše 10 % hodnoty ZK.

4.2 Zhodnocení účetní závěrky sestavené k datu 31. 12. 2010

Tato podkapitola je zaměřena především na zhodnocení dat vykázaných v účetní závěrce společnosti ELSPOL spol. s r. o. k datu 31. 12. 2010. Hodnocení dat pak probíhá na

základě změn netto hodnot jednotlivých dílčích částí účetních výkazů mezi běžným účetním obdobím, čímž máme na mysli rok 2010 a minulým účetním obdobím, kterým byl rok 2009.

Zhodnocení dat vykázaných v rozvaze je provedeno na základě srovnání netto hodnot jednotlivých dílčích částí rozvahy mezi běžným účetním obdobím (rok 2010) a minulým účetním obdobím (rok 2009). Následně je také uvedena příčina změny a případně také návrhy opatření, aby se dalo řešení takových situací v budoucnu předejít. Pro zajištění lepší přehlednosti tohoto srovnání, budeme zvlášť hodnotit změny dílčích položek aktiv a dílčích položek pasiv.

4.2.1 Zhodnocení změn aktiv

Pro potřeby srovnání budeme aktiva členit pouze na jejich nejdůležitější položky vykázané v rozvaze a samotné srovnání pak budeme provádět na základě netto hodnot daných položek v částkách zaokrouhlených na celé tisíce Kč pro dané časové období.

V tabulce (4.1) uvedené níže, jsou tyto položky vyjmenovány a doplněny o jejich příslušné hodnoty. Na základě této tabulky je pak provedeno již zmíněné srovnání hodnot běžného účetního období a minulého účetního období.

Tabulka 4.1: Vývoj položek aktiv v rozvaze v letech 2009 až 2010 v netto hodnotách v celých tisících Kč

Položka aktiv	Minulé účetní období (rok 2009)	Běžné účetní období (rok 2010)
Pohledávky za upsaný ZK	0	0
Dlouhodobý majetek Σ	57 856	46 872
<i>dlouhodobý nehmotný majetek</i>	18	0
<i>dlouhodobý hmotný majetek</i>	57 838	46 872
<i>dlouhodobý finanční majetek</i>	0	0
Krátkodobý majetek Σ	44 207	47 346
<i>zásoby</i>	6 927	10 177
<i>dlouhodobé pohledávky</i>	3 592	2 503
<i>krátkodobé pohledávky</i>	30 982	21 002
<i>krátkodobý finanční majetek</i>	2 706	13 664
Časové rozlišení	448	502
Aktiva celkem	102 511	94 720

Zdroj: Interní materiály společnosti ELSPOL spol. s r. o., vlastní zpracování.

Hodnota položky aktiv pohledávky za upsaný ZK je rovna nule v obou sledovaných obdobích, protože celá hodnota ZK byla již společníkem uhrazena, a proto za ním společnost tuto pohledávku již nemá, tedy je v rozvaze rovna nule.

Celková částka dlouhodobého majetku je rovna součtu jeho dílčích položek, které tvoří dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek. Zatímco u dlouhodobého finančního majetku nedošlo k žádné změně (společnost žádný majetek tohoto typu nevlastnila, ani nepořídila), u druhých dvou položek ke změně hodnot došlo, a to v důsledku zvýšení celkové částky odpisů v průběhu běžného účetního období. Zatímco dlouhodobý nehmotný majetek byl v tomto účetním období již odepsán zcela (jeho hodnota je rovna nule), dlouhodobý hmotný majetek má kladný zůstatek vyšší než je ocenění pozemků a nedokončeného dlouhodobého majetku (obě tyto skupiny majetku se neodepisují), a proto jej v následujícím účetním období můžeme dále odepisovat.

Hodnotu krátkodobého majetku tvoří součet ocenění zásob, dlouhodobých pohledávek, krátkodobých pohledávek a krátkodobého finančního majetku. Můžeme sledovat snížení hodnoty jak dlouhodobých, tak krátkodobých pohledávek v důsledku jejich uhrazení odběrateli a také nárůst hodnot zásob a krátkodobého finančního majetku. Zatímco zvýšení hodnoty krátkodobého finančního majetku přímo souvisí s provedenými zakázkami a uhrazenými pohledávkami, zvýšení stavu zásob napovídá o orientaci společnosti na větší zakázky, na jejichž provedení potřebuje více zásob, než doposud držela. Spolu se zvýšením krátkodobého finančního majetku lze tedy považovat společnost za prosperující.

Co se týče časového rozlišení, jeho hodnota mírně narostla v důsledku toho, že nárůst nákladů příštích období byl vyšší než úbytek příjmů příštích období.

4.2.2 Zhodnocení změn pasiv

Pasiva budeme pro potřeby srovnání členit dle jejich nejdůležitějších položek vykázaných v rozvaze. Pro samotné srovnání pak využijeme netto hodnoty jednotlivých položek, které jsou zaokrouhleny na celé tisíce Kč v daných časových obdobích.

V níže uvedené tabulce (4.2) jsou pak tyto položky vyjmenovány a doplněny o jejich příslušné hodnoty. Na základě této tabulky je také provedeno již zmíněné srovnání hodnot mezi běžným účetním obdobím a minulým účetním obdobím.

Tabulka 4.2: Vývoj položek pasiv v rozvaze v letech 2009 až 2010 v netto hodnotách v celých tisících Kč

Položka pasiv	Minulé účetní období (rok 2009)	Běžné účetní období (rok 2010)
Vlastní kapitál Σ	42 419	52 567
<i>ZK</i>	<i>10 331</i>	<i>10 331</i>
<i>kapitálové fondy</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy tvořené ze zisku</i>	<i>836</i>	<i>836</i>
<i>VH minulých let</i>	<i>31 252</i>	<i>30 030</i>
<i>VH běžného účetního období</i>	<i>0</i>	<i>11 370</i>
Cizí zdroje Σ	59 918	42 014
<i>rezervy</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>dlouhodobé závazky</i>	<i>9 378</i>	<i>7 062</i>
<i>krátkodobé závazky</i>	<i>27 981</i>	<i>18 127</i>
<i>bankovní úvěry a výpomoci</i>	<i>22 559</i>	<i>16 825</i>
Časové rozlišení	174	139
Pasiva celkem	102 511	94 720

Zdroj: Interní materiály společnosti ELSPOL spol. s r. o., vlastní zpracování.

Hodnota vlastního kapitálu společnosti je určena součtem jeho dílčích částí, mezi které řadíme ZK, kapitálové fondy, rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy tvořené ze zisku, dále VH minulých let a VH běžného účetního období. Jelikož ve sledovaném účetním období nedošlo k žádnému vkladu společníka, ani k jiným skutečnostem ovlivňujícím stav ZK, je jeho hodnota v rozvaze v běžném účetním období ve stejné částce, jako v minulém účetním období. Hodnota kapitálových fondů zůstává rovna nule, protože společnost tento typ fondů netvoří. Hodnota položky rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy tvořené ze zisku zůstává stejná již po několik účetních období, protože po náhledu do vykázané rozvahy je zřejmé, že částka zákonného rezervního fondu je vyšší než povinných 10 % hodnoty ZK, a proto je již dále na rozhodnutí společnosti, zda bude v přídělech do tohoto fondu pokračovat. V našem případě se společnost ELSPOL spol. s r. o. rozhodla, že v této situaci dále zákonný rezervní fond doplňovat nebude. U položky VH minulých let došlo k poklesu hodnoty v důsledku vyplacení podílu na zisku společníkovi ve výši 833 000 Kč a tichému společníkovi²⁶ ve výši 389 000 Kč. Z obou těchto podílů byla řádně sražena a odvedena srážková daň příslušnému finančnímu úřadu. VH běžného účetního období je vždy v minulém

²⁶ Účast tichého společníka na společnosti je zde uvedena v souvislosti se zveřejněním této informace v příloze k účetní závěrce sestavené k 31. 12. 2010, jelikož v žádném jiném dokumentu této společnosti o něm zmínka není. Další bližší informace si společnost Elspol spol. s r. o. nepřála zveřejňovat.

období nulový z toho důvodu, že o jeho rozdělení (do rezervního fondu, emisního ážia, VH minulých let aj.) musí rozhodnout vedení společnosti na valné hromadě, nejpozději však do 30. června následujícího účetního období a po tomto datu musí být zůstatek této položky pasiv již nulový. V případě této společnosti se VH běžného účetního období rozdělil na základě Rozhodnutí jediného společníka společnosti vydaného dne 28. 6. 2011. Tímto rozhodnutím společník také schválil účetní závěrku za rok 2010 a výroční zprávu za účetní období 2010. Čistý zisk byl rozdělen následujícím způsobem:

- 10 % z čistého zisku (tj. částka 1 137 000 Kč) bylo vyplaceno tichému společníkovi dle Smlouvy o tichém společenství,
- částka ve výši 1 200 000 Kč byla vyplacena společníkovi jako podíl na zisku,
- zůstatek (tj. částka 9 033 089 Kč) byl zaúčtován ve prospěch účtu 428 – Nerozdělený zisk minulých let.

Celkovou výši cizích zdrojů určuje součet položek rezervy, dlouhodobé závazky, krátkodobé závazky a bankovní úvěry a výpomoci. Výše rezerv zůstává i nadále rovna nule, protože je společnost v minulém účetním období vyčerpala a v běžném účetním období se nerozhodla pro jejich opětovnou tvorbu. U položek dlouhodobých i krátkodobých závazků si můžeme povšimnout jejich poklesu, který byl způsoben vytvořením nového pracoviště a s tím souvisejícím nábořem nových zaměstnanců. V důsledku těchto skutečností společnost více využívala svých zaměstnanců a omezila využívání služeb subdodavatelských firem. Zároveň měla společnost k dispozici dost finančních prostředků, a proto byly krátkodobé závazky hrazeny řádně ve lhůtě splatnosti, občas také dříve. Hodnota bankovních úvěrů a výpomocí mezi danými účetními obdobími také klesla, protože společnost v důsledku dobré finanční situace nepovažovala za nutné pořizovat nové úvěry, a proto pouze splácela úvěry již pořízené v minulých účetních obdobích.

Částka časového rozlišení v běžném účetním období byla nižší než v minulém účetním období. Tento pokles byl zapříčiněn snížením hodnoty výdajů příštích období.

4.2.3 Zhodnocení dat uvedených ve výkazu zisku a ztráty

Pro potřeby srovnání změn dat uvedených ve výkazu zisku a ztráty v daném časovém rozmezí se budeme zabývat pouze nejdůležitějšími položkami tohoto výkazu. Samotné srovnání pak budeme provádět na základě skutečných hodnot vybraných položek v částkách zaokrouhlených na celé tisíce Kč pro jednotlivá časová období.

Níže je uvedena tabulka (4.3), ve které jsou jednotlivé položky vyjmenovány a doplněny o k nim příslušné hodnoty. Na základě této tabulky je následně provedeno již zmíněné srovnání hodnot sledovaného účetního období a minulého účetního období.

Společnost ELSPOL spol. s r. o. sestavila výkaz zisku a ztráty obsažený v účetní závěrce za rok 2010 v druhovém členění.

Tabulka 4.3: Vývoj položek výkazu zisku a ztráty v letech 2009 až 2010 ve skutečných hodnotách v celých tisících Kč

Položka výkazu zisku a ztráty	Minulé účetní období (rok 2009)	Sledované účetní období (rok 2010)
<i>tržby za prodej zboží</i>	488	1 067
<i>náklady vynaložené na prodané zboží</i>	433	1 056
Obchodní marže Σ	55	11
<i>výnosy z provozní činnosti</i>	160 263	143 879
<i>náklady z provozní činnosti</i>	152 045	128 357
Provozní VH Σ	8 273	15 530
<i>výnosy z finanční činnosti</i>	1 063	195
<i>náklady z finanční činnosti</i>	2 115	1 855
Finanční VH Σ	-1 052	-1 660
Daň z příjmů za běžnou činnost Σ	1 489	2 420
<i>splatná</i>	1 769	2 838
<i>odložená</i>	-280	-418
VH za běžnou činnost Σ	5 732	11 450
<i>mimořádné výnosy</i>	0	0
<i>mimořádné náklady</i>	1 835	80
Daň z příjmů z mimořádné činnosti Σ	0	0
<i>splatná</i>	0	0
<i>odložená</i>	0	0
Mimořádný VH Σ	-1 835	-80
VH za účetní období	3 897	11 370
VH před zdaněním	5 386	13 790

Zdroj: Interní materiály společnosti ELSPOL spol. s r. o., vlastní zpracování.

Hodnota obchodní marže vyjadřuje rozdíl mezi tržbami za prodané zboží a náklady, které jsme vynaložili na prodej tohoto zboží. Zjednodušeně tedy vyjadřuje částku, kterou podnik nákupem a následným prodejem zboží skutečně vydělá. V případě naší společnosti si můžeme povšimnout celkem razantního nárůstu, jak tržeb za prodej zboží, tak nákladů vynaložených na prodané zboží, ale zároveň poklesu hodnoty obchodní marže ve sledovaném účetním období oproti minulému účetnímu období. Zvýšení tržeb i nákladů bylo způsobeno,

jak již zmíněným vytvořením nového pracoviště, tak i více provedenými zakázkami v účetním období 2010. Avšak v důsledku zdražení cen zboží a vstupu nových konkurentů do odvětví, se společnost rozhodla raději snížit ziskovou přírážku k danému zboží. Tímto krokem si zajistila lepší konkurenceschopnost na trhu, což se také odrazilo v počtu provedených zakázek za dané účetní období a v nárůstu hodnoty VH za běžné účetní období oproti období minulému.

Provozní VH je vyjádřen rozdílem hodnot výnosů z provozní činnosti a nákladů z provozní činnosti. Zde si můžeme povšimnout provedené optimalizace výrobního procesu, která měla za následek snížení nákladů z této činnosti (výrazný pokles hodnoty položky výkonová spotřeba). V návaznosti na tuto skutečnost pak vidíme, že i když měla společnost ve sledovaném období menší výnosy z provozní činnosti, než v období minulém, dosáhla vyššího VH z této činnosti.

Hodnota finančního VH je určena rozdílem výnosů z finanční činnosti a nákladů souvisejících s touto činností. I když náklady na tuto činnost byly ve sledovaných obdobích v relativně shodné výši, u výnosů můžeme pozorovat obrovský pokles jejich hodnoty, který byl způsoben zejména menším objemem nákupů materiálu ze zahraničí (tzn. menší šanci vzniku kurzových zisků) a snížením úrokové míry připsaných úroků bankovní institucí na bankovní účet společnosti. Náklady související s finanční činností jsou u společnosti ELSPOL spol. s r. o. tvořeny zejména kurzovými ztrátami a poplatky souvisejícími s vlastnictvím účtů v bankovních institucích.

VH za běžnou činnost je tvořen součtem položek provozního VH a finančního VH, který dále snižujeme o celkovou hodnotu daně z příjmů za běžnou činnost. Z toho tedy vyplývá, že tento VH je vykázán již po zdanění. Jeho hodnota se oproti minulému účetnímu období výrazně zvýšila v důsledku vyššího provozního VH, kterým jsme se zabývali již výše.

Částka mimořádného VH ve společnosti ELSPOL spol. s r. o. zahrnuje pouze náklady. Zřejmý rozdíl mezi sledovanými obdobími je spojen se špatným zaúčtováním odpisů v roce 2008, a proto částka roku 2009 byla navýšena opravou této chyby. Mimořádné náklady roku 2010 jsou pak v obvyklé výši a tvořila je náhrada škody ve stavební činnosti. Daň z příjmů z mimořádné činnosti společnost nemá, protože mimořádný VH byl vykázán v záporné hodnotě.

Hodnota VH za účetní období je rovna součtu VH za běžnou činnost a mimořádného VH. Jelikož jsou obě uvedené položky již zdaněny, považujeme jejich součet za zdaněný a tedy určený k rozdělení. Jeho hodnota by se měla rovnat položce VH běžného účetního období v rozvaze, což je v našem případě splněno. O rozdělení tohoto disponibilního VH

rozhoduje ve společnosti ELSPOL spol. s r. o. společník, a to dokumentem nazvaným Rozhodnutí jediného společníka společnosti, jak již bylo zmíněno na s. 52 této práce.

VH před zdaněním je tvořen součtem dílčích nezdaněných VH, tedy hodnotami provozního, finančního a mimořádného VH. Smysl jeho vykazování spočívá v tom, že tvoří daňový základ pro výpočet daně z příjmů v daňovém přiznání dané účetní jednotky.

4.3 Informace obsažené ve výroční zprávě

Výroční zpráva vyhotovená ke dni 23. 6. 2011 obsahuje v souladu se ZoÚ a ObchZ kompletní identifikační údaje společnosti spolu s podpisem člena statutárního orgánu společnosti a osoby zodpovědné za vyhotovení této zprávy.

Dále je zde uveden profil společnosti s hodnotami vlastního a základního kapitálu společnosti v letech 2008 až 2010, ze kterého lze pozorovat růst hodnoty vlastního kapitálu společnosti, i když hodnota ZK zůstává stejná. Zvyšování hodnoty vlastního kapitálu je způsobeno kladnou hodnotou položky VH běžného účetního období, tedy skutečností, že společnost za uvedená období dosáhla zisku. Je zde také vyjádřeno (v procentech), jakou část na celkovém vlastním kapitálu společnosti zaujímá ZK a jakou výši podílů se na ZK podílejí jednotliví společníci. V našem konkrétním případě se na ZK podílí pouze jeden společník, a to p. Petr Gattnar 100 % výši podílů a hodnota ZK je vyčíslena ve výši 19,65 % z celkové částky vlastního kapitálu.

V předmětu činnosti je společnost ELSPOL spol. s r. o. popsána jako elektromontážní firma, která se specializuje zejména na výstavbu sítí (vysokého a nízkého napětí), transakční rozvody, veřejné osvětlení, protlaky, pronájem mechanismů, údržbu komunikací v zimním období, zemní práce, živичné povrchy, stavební práce a komunikace pro pěší i vozidla. Dále zde společnost uvádí, že si svůj předmět podnikání rozšířila o oblast stolařských prací, výroby peletek a kátr, přičemž v důsledku této skutečnosti následně došlo k vytvoření již zmíněného nového pracoviště pro provádění těchto prací. Vzhledem k tomu, že byla společnost v této oblasti nováčkem a teprve si hledala potencionální zákazníky, považovala výnos z této činnosti v roce 2010 oproti ostatním činnostem za zanedbatelný.

Společnost se zde také vyjadřuje k vývoji a stavu hospodaření, hodnotí svůj celkový vývoj a předpokládá svůj vývoj do budoucna. Svůj vývoj hodnotí společnost kladně především na základě skutečnosti, že dosáhla nejvyššího zisku od roku 2005, za což vděčí snížení své výkonové spotřeby. Považuje tedy svou podnikatelskou strategii za správnou,

přičemž klade důraz hlavně na kvalitu a vysokou specializaci poskytovaných služeb. Za dobrý předpoklad pro pokračování v této strategii také považuje opětovné splnění požadavků pro udělení certifikátu systému managementu kvality dle ČSN EN ISO 9001:2009 na časové období od 25. 2. 2011 do 25. 2. 2014.

V zájmu svého dalšího rozvoje a zkvalitňování služeb také společnost využívá dvou dotací, o které požádala průběhem roku 2010. Obě tyto dotace mají zvýšit konkurenceschopnost společnosti díky lepšímu vzdělání jejich zaměstnanců. Zatímco první dotace se týká projektu Specifického vzdělávání zaměstnanců ELSPOL spol. s r. o. v systému horizontálně řízených zemních protlaků, a tedy pouze cílové skupiny zaměstnanců, kteří tyto práce provádějí, druhá dotace je nazvána Cestou vzdělávání ke zvýšení adaptability a konkurenceschopnosti zaměstnanců společnosti ELSPOL spol. s r. o. a je navštěvována větším počtem zaměstnanců. Obě dotace probíhají a jsou čerpány již od roku 2010 s jejich předpokládaným ukončením v průběhu roku 2012.

Společnost se snaží své zaměstnance motivovat nejen již zmíněnými školeními, které jsou zaměřeny na další vzdělávání, a tím vedou zaměstnance ke zvyšování jejich kvalifikace, ale také příjemnou sociální politikou, kdy zaměstnavatel přispívá zaměstnancům na jejich vlastní penzijní připojištění nebo životní pojištění nad rámec jejich hrubého platu uvedeného v pracovní smlouvě.

Se svým vývojem je společnost spokojena, a proto se rozhodla do budoucna pokračovat ve své strategii kvality, pružnosti a flexibility ve vztahu ke stálým i potencionálním zákazníkům. Kladný budoucí vývoj společnost usuzuje také z množství předsmulovaných zakázek, na jejichž zahájení má díky velké finanční rezervě dostatek prostředků. Vykročením vpřed také můžeme hodnotit skutečnost, že zatímco do této chvíle se společnost orientovala spíše na zakázky ve svém regionu, začíná expandovat i dále (např. práce v Pardubickém kraji nebo v Praze).

Společnost se považuje za finančně vyrovnanou a dlouhodobě stabilní. Také se snaží snižovat svou úvěrovou zátěž pro případné přijetí nových investic v následujících obdobích.

V povědomí společnosti nejsou evidovány žádné významné skutečnosti po rozvahovém dni, ani se nerozhodla pro změnu stanoviska v oblasti výzkumu a vývoje, kde žádnou aktivitu nevyvíjí a v oblasti expanze do zahraničí, kdy i nadále organizační složku v zahraničí nepovažuje za přínosné vytvořit. Společnost také nevlastní ani nevydala v tomto období žádné cenné papíry a nejsou jí známa jakákoliv rizika, která by souvisela s tokem hotovosti.

Dále společnost dlouhodobě realizuje doplňkovou činnost v oblasti třídění a zpracování vlastního odpadu a v oblasti šrotu, kdy jej vykupuje od jiných organizací a následně jej zpracovává. Touto činností se společnost angažuje na zlepšení životního prostředí. V roce 2010 také splnila požadavky pro udělení certifikátu environmentálního managementu ČSN EN ISO 14001:2005 pro období od 25. 2. 2011 do 25. 2. 2014.

4.4 Zpráva nezávislého auditora

Audit společnosti byl proveden na základě Smlouvy o provedení auditu účetní závěrky uzavřené dne 20. 10. 2010 mezi jednatelem společnosti ELSPOL spol. s r. o. p. Miroslavem Gattnarem a auditorem Ing. Mgr. Svatavou Hanušovou. Ze smlouvy dále vyplývá, že kromě provedení auditu poskytuje auditor společnosti za úplaty také poradenské služby nad rámec již zmíněného auditu. Auditor po provedení auditu vystavil Zprávu nezávislého auditora, a to dne 27. června 2011. Tato zpráva je připojena k účetní závěrce roku 2011 ve Sbírce listin obchodního rejstříku.

Auditor provedl audit účetní závěrky společnosti ELSPOL spol. s r. o., která se skládala z rozvahy k 31. 12. 2010, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 2010 a přílohy této účetní závěrky, která obsahovala popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Audit byl proveden v souladu se ZoA a mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními položkami Komory auditorů ČR. Na základě předložených informací došel auditor k závěru, že jemu poskytnuté důkazní informace vytvořily dostatečný a vhodný základ pro vyjádření výroku, ve kterém auditor uvádí²⁷: „Podle mého názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti ELSPOL spol. s r. o. a nákladů a výnosů a výsledků jejího hospodaření za rok končící 31. 12. 2010 v souladu s českými účetními předpisy.“

Dále auditor také ověřil soulad výroční zprávy společnosti se zmíněnou účetní závěrkou, za jejichž správnost odpovídá statutární orgán společnosti ELSPOL spol. s r. o., přičemž úkolem auditora je pouze vydat výrok o souladu těchto dokumentů. Ověření bylo provedeno v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními položkami Komory auditorů ČR a vzhledem k tomu, že auditor byl přesvědčen, že jím provedené ověření poskytovalo přiměřený podklad, vyjádřil svůj výrok, ve kterém uvádí²⁸:

²⁷ Výrok auditora je citován ze Zprávy nezávislého auditora k účetní závěrce sestavené k 31. 12. 2010, s. 1.

²⁸ Výrok auditora je citován ze Zprávy nezávislého auditora o výroční zprávě sestavené k 31. 12. 2010, s. 2.

„Podle mého názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě společnosti ELSPOL spol. s r. o. k 31. 12. 2010 ve všech významných ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou.“

5 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo seznámit její čtenáře s problematikou účetní závěrky, výroční zprávy a případného auditu, čehož bylo docíleno zejména druhou a třetí kapitolou, ve kterých byla tato problematika teoreticky popsána. Poté bylo ve čtvrté kapitole názorně ukázáno, jaká data uživatelé dostanou do svých rukou a následně vysvětleno, co jim taková data o společnosti a jejím budoucím vývoji napoví.

Jak již bylo zmíněno, druhá kapitola byla teoretická a zaměřili jsme se v ní zejména na obecné charakteristiky účetní závěrky a výroční zprávy. Bylo zde uvedeno, že účetní závěrka se skládá nejen z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, ale případně také z přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Dále jsme se zabývali vzájemnou propojeností položek těchto výkazů, charakteristikou výroční zprávy a otázkou zveřejnění a archivace účetní závěrky a výroční zprávy.

Také třetí kapitola obsahovala především teoretická východiska, a to pro následné ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem. V této kapitole jsme se zaměřili na obecné seznámení s procesem auditu, jehož součástí je toto ověření.

Následovala čtvrtá kapitola, ve které jsme teoretické poznatky předcházejících dvou kapitol zúročili v praxi pro posouzení účetních výkazů obsažených v účetní závěrce a informací uvedených ve výroční zprávě společnosti ELSPOL spol. s r. o. Dále jsme také věnovali pozornost výrokům nezávislého auditora Ing. Mgr. Svatavy Hanušové k účetní závěrce a výroční zprávě společnosti ELSPOL spol. s r. o. uvedeným v auditorem vydané zprávě. Tato kapitola obsahovala zejména zhodnocení údajů v účetních výkazech společnosti a zdůvodnění jejich změn, což jsou informace, které uživatele nejvíce zajímají, protože zobrazují jak dané účetní období (rok 2010), ale napovídají i o budoucím vývoji společnosti.

Na základě vyhodnocených dat z účetní závěrky a výroční zprávy za rok 2010 se společnost ELSPOL spol. s r. o. jeví jako prosperující a dá se také usuzovat na rostoucí trend v jejím budoucím vývoji, proto bychom ji mohli označit jako vhodnou pro investici a důvěru uživatelů.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

1. AUTORSKÝ KOLEKTIV. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 712 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
2. AUTORSKÝ KOLEKTIV. *Meritum Téma Účetní souvztažnosti 2010 – 2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 356 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
3. DLUHOŠOVÁ, Dana a kol. *Finanční řízení a rozhodování podniku*. 3. vyd. Praha: EKOPRESS, s.r.o., 2010. 226 s. ISBN 978-80-86929-68-2.
4. DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 208 s. ISBN 978-80-247-4060-7.
5. HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010. 148 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
6. HRUŠKA, Vladimír. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty aneb Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2010. 560 s. ISBN 978-80-86371-54-2.
7. MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2007. 136 s. ISBN 978-80-7357-308-9.
8. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 1032 s. ISBN 978-80-7263-633-4.
9. STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 306 s. ISBN 978-80-7357-482-6.

10. ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

Zákony

11. *ÚZ č. 867: Obchodní zákoník*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, a.s., 2012. 352 s. ISBN 978-80-7208-888-1.
12. *ÚZ č. 874: Účetnictví podnikatelů, Audit*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, a.s., 2012. 176 s. ISBN 978-80-7208-895-9.

Internetové zdroje

13. *businesscenter.cz* [online]. Praha: HAVIT, s. r. o., © 1998 – 2012. [Cit. 18. 2. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/>.
14. *BusinessInfo: Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. Praha: CzechTrade, © 2004 – 2011. [Cit. 25. 3. 2012]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz>.
15. *Český statistický úřad: Statistický metainformací systém* [online]. Praha: Český statistický úřad, © 2012. [Cit. 17. 4. 2012]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/iSMS/ukazvyb.jsp>.
16. *ELSPOL spol. s r. o.* [online]. Ostrava: ELSPOL spol. s r. o., © 2010. [Cit. 23. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.elspol.cz/index.php?id=uvod>.
17. *Insolvenční zákon* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti ČR, © 2012. [Cit. 8. 4. 2012]. Dostupné z: <http://insolvencni-zakon.justice.cz>.
18. *Justice.cz: Oficiální server českého soudnictví* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti ČR, © 2012. [Cit. 8. 4. 2012]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz>.

19. *Sagit: nakladatelství ekonomické a právní literatury Ostrava* [online]. Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., © 1996 – 2012. [Cit. 20. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz>.

Interní dokumenty společnosti ELSPOL spol. s r. o.

20. *Rozhodnutí jediného společníka společnosti ELSPOL spol. s r. o.* Ostrava: ELSPOL spol. s r. o., 2011. 1 s.
21. *Smlouva o provedení auditu účetní jednotky.* Ostrava: ELSPOL spol. s r. o., Ing. Mgr. Svatava Hanušová, 2010. 6 s.
22. *Účetní závěrka za rok 2010.* Ostrava: ELSPOL spol. s r. o., 2011. 21 s.
23. *Výroční zpráva za účetní období 2010.* Ostrava: ELSPOL spol. s r. o., 2011. 5 s.
24. *Zpráva nezávislého auditora.* Ostrava: Ing. Mgr. Svatava Hanušová, 2011. 2 s.

Seznam zkratek

ZoÚ.....	zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví
Vyhláška	vyhláška č. 500/2002 Sb.
Kč	korun českých
a. s.	akciová společnost
spol. s r. o.	společnost s ručením omezeným
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
ZDzP.....	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ObchZ.....	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
ZoA.....	zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
ZK	základní kapitál
ZoR.....	zákon č. 593/1991 Sb., o rezervách
VH	výsledek hospodaření
CF	cash flow, peněžní toky

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. května 2012

Markéta Kičmerová

Markéta Kičmerová

Seznam příloh

Příloha 1	Uspořádání a označování položek rozvahy
Příloha 2	Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v druhovém členění
Příloha 3	Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty v účelovém členění
Příloha 4	Vzájemné vazby mezi účetními výkazy
Příloha 5	Schéma procesu auditu
Příloha 6	Rozvaha společnosti ELSPOL spol. s r. o. k 31. 12. 2010
Příloha 7	Výkaz zisku a ztráty společnosti ELSPOL spol. s r. o. k 31. 12. 2010
Příloha 8	Výroční zpráva společnosti ELSPOL spol. s r. o. za účetní období 2010
Příloha 9	Zpráva nezávislého auditora Ing. Mgr. Svatavy Hanušové
Příloha 10	Rozhodnutí jediného společníka společnosti ELSPOL spol. s r. o.